



Det juridiske fakultet

I hvilken grad det kan gis fradrag for prosesskostnader i skattepliktig inntekt

En analyse av hovedregelen om fradrag etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum med utgangspunkt for prosesskostnader.

Yngve Skarestad Kristiansen

Masteroppgave i rettsvitenskap, JUR-3902, vår 2023

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Tema, problemstilling og aktualitet.....	1
1.2	Hva er prosesskostnader?	2
1.3	Fradrag for prosesskostnader som direkte fradrag eller aktiveringsplikt?	3
1.4	Fradrag for prosesskostnader i alminnelig inntekt eller personinntekt?.....	4
1.5	Den videre fremstillingen	5
2	Prosesskostnadene må være en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt	6
2.1	Rettslig utgangspunkt	6
2.2	En inntekt eller inntektsskapende aktivitet som gir grunnlag for skattepliktig inntekt6	
2.3	Oppofrelsevilkåret	10
2.3.1	Prosesskostnadene må være en kostnad som er oppofret.....	10
2.3.2	Grensen mellom inntektskilde og inntekt eller inntektsskapende aktivitet.....	13
2.4	Tilknytningsvilkåret.....	18
2.4.1	Prosesskostnadene må være tilknyttet skattepliktig inntekt.....	18
2.4.2	Skattyters formål med kostnaden	20
2.4.3	Gjelder det et krav til at prosesskostnadene må være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt?.....	41
2.4.4	Betydningen av prosesskostnader som er nødvendig for skattepliktig inntekt ..	42
2.4.5	Betydningen av prosesskostnader som er egnet for skattepliktig inntekt	44
2.4.6	Gjelder det et krav til en tidsmessig nærhet mellom prosesskostnader og skattepliktig inntekt?	46
2.4.7	Gjelder det et krav til konkretisering av fremtidig inntekt?.....	48
2.4.8	Betydningen av utfallet av en tvisteløsning	48
3	Kan en fradragspost for prosesskostnader tilordnet en skattyter overføres til et annet skattesubjekt?	50
4	Hvilket inntektsår skal prosesskostnadene tidfestes til?	53

5	Avsluttende betraktninger	55
	Referanseliste	56
	Norske lover	56
	Norske lovforarbeider	56
	Norske rettsavgjørelser.....	56
	Norske uttalelser i skattesaker og skattespørsmål	58
	Litteratur.....	58
	Oppslagsverk.....	59
	Internasjonale konvensjoner.....	60
	Utenlandske rettskilder.....	60

1 Innledning

1.1 Tema, problemstilling og aktualitet

Temaet for avhandlingen er fradrag etter skatteloven (sktl.) § 6-1 første ledd første punktum.¹ Problemstillingen er i hvilken grad det kan gis fradrag for prosesskostnader i skattepliktig inntekt. Overordnet kan det sies at fradrag for prosesskostnader i stor grad avhenger av hva saken gjelder.² Fradrag for personlige (fysiske) og upersonlige (juridiske) skattytere vil gjennomgående i avhandlingen bli behandlet.

I dagens samfunn er det en økende andel skattebetalere som blir involvert i omfattende rettstvister. Disse rettstvistene kan føre til betydelige prosesskostnader, og følgelig har spørsmålet om fradragsrett for slike kostnader blitt stadig mer aktuelt. Det var i 2021 omtrent 5 millioner personlige og 360 tusen upersonlige skattytere i landet, og for mange kan derfor spørsmålet ha betydning.³ I lys av en økende kompleksitet i skattereglene og strengere krav til dokumentasjon fra skattemyndighetene de siste årene, har problemstillingen fått økt relevans.

For å besvare problemstillingen som avhandlingen reiser, vil en rettsdogmatisk metode benyttes. Med *rettsdogmatikk* menes en fremstilling av innholdet i gjeldende rett.⁴ Det vil ikke bli gitt en mer detaljert beskrivelse av den alminnelige rettskildelæren, og metodiske utfordringer behandles underveis i avhandlingen.⁵

Avhandlingen vil konsentrere seg om fradrag for prosesskostnader i sivile saker. Det kan imidlertid også påløpe kostnader i forbindelse med en straffesak.⁶ Et vilkår for å bli dømt i en straffesak, er at det foreligger en form for skyld. Når skyld foreligger, kan det tenkes at fradrag blir nektet på dette grunnlag.⁷ Vurderingen skiller seg noe fra vurderingen om fradrag for kostnader i sivile saker, og det vil derfor avgrenses mot en inngående behandling av fradrag for prosesskostnader i straffesaker. Ved å avgrense på denne måten, vil avhandlingen

¹ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt.

² Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 241.

³ Årsrapport for Skatteetaten 2021, s. 9.

⁴ Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse* (2018), s. 25.

⁵ Se Skoghøy, *Rett og rettsanvendelse* (2018) og Nygaard, *Rettsgrunnlag og standpunkt* (2004) for generelle fremstillinger om rettskildelæren.

⁶ Se Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker § 436.

⁷ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 244.

kunne gi en mer detaljert og oversiktlig fremstilling. Det vil likevel bli gitt eksempler fra straffesaker for å belyse avhandlingens problemstilling. Det kan imidlertid være uklart hvorvidt en tilleggsatt som ilegges skattyter etter skatteforvaltningsloven (sktflv.) § 14-3 nr. 1 skal anses som straff eller ikke.⁸ Vurderingen vil bero på det strafferettslige begrepet «criminal offence» etter EMK artikkel 6 nr. 2.⁹ Avhandlingen vil likevel behandle fradrag for prosesskostnader i skattesaker og skattesporsmål.

1.2 Hva er prosesskostnader?

For å sikre en felles forståelse av hva som inngår i «prosesskostnader», er det essensielt å gi en nærmere forklaring av begrepet. Det kan imidlertid være utfordrende å gi en uttømmende definisjon. Begrepene «kostnad» og «utgift» vil gjennom avhandlingen bli brukt om hverandre.

Prosesskostnader er, kort forklart, økonomiske kostnader som kan oppstå i forbindelse med en tvisteløsning. Det kan være ulike tvisteløsningsmetoder som benyttes, som klage til skattemyndighetene, rettssak, meging, forlik og voldgift. Kostnadene kan omfatte bistand ved rådgivning, forhandlinger og rettssaker.¹⁰ Dette inkluderer ofte godtgjørelse til en prosessfullmektig, som kan omfatte salær og utlegg i forbindelse med prosessoppdraget. Andre utgifter kan være arbeid med saken, reise- og oppholdsutgifter, samt tapt arbeidsfortjeneste.¹¹

I de fleste rettssaker skal det også betales et rettsgebyr til staten som betaling for å bruke domstolene, jf. rettsgebyrloven § 1 annet ledd første punktum, jf. første ledd.¹² I tillegg kan det tenkes rettslige sideutgifter som ikke dekkes direkte av rettsgebyret. Slike utgifter kan eksempelvis være utgifter til meddommere, sakkyndige, vitner, oversettelser og særlige undersøkelser, jf. rettsgebyrloven § 2 annet ledd første punktum. Det er saksøker som er

⁸ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning.

⁹ Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter.

¹⁰ Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 713.

¹¹ Pedersen og Skoghøy, *Grunnleggende sivilprosess* (2020), s. 214.

¹² Lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr.

ansvarlig for betaling av rettsgebyret og de rettslige sideutgiftene, jf. rettsgebyrloven § 2 første ledd første punktum og annet ledd første punktum.

Tvisteloven (tvL.) kapittel 20 regulerer partenes sakskostnadsansvar og -rett overfor hverandre i rettsaker, jf. tvL. § 20-1 første ledd første punktum.¹³ Overordnet kan det sies at den parten som vinner saken, har krav på «full erstatning» for sine sakskostnader fra motparten, jf. tvL. § 20-2 første ledd. Ordlyden «full erstatning» tilsier at også rettsgebyret og andre sideutgifter kan erstattes. Saken er vunnet når parten har fått medhold «fullt ut eller i det vesentlige», jf. tvL. § 20-2 annet ledd. Kostnaden som den tapende part må bære er en del av prosesskostnadene.¹⁴

Hvis ingen av partene har vunnet saken fullt ut eller i det vesentlige, er hovedregelen at hver av partene skal dekke sine sakskostnader. Dette fremgår ikke direkte av lovteksten, men følger implisitt av tvL. §§ 20-1 annet ledd og 20-2, sammenholdt med unntaket i tvL. § 20-3.

1.3 Fradrag for prosesskostnader som direkte fradrag eller aktiveringsplikt?

Avhandlingen tar utgangspunkt i fradrag for prosesskostnader ved direkte fradrag. Det vil likevel bli nevnt tilfeller hvor aktiveringsplikt kan være aktuelt. Direkte fradragsrett foreligger hvis prosesskostnadene oppfyller vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum på det tidspunktet kostnadene ble pådratt.¹⁵

I tilfeller der prosesskostnadene ikke oppfyller vilkårene for fradrag etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum, kan det oppstå spørsmål om skattyter har en aktiveringsplikt eller -rett. Dette betyr at vilkårene for fradrag kan foreligge på et senere tidspunkt.¹⁶

Aktiveringsplikt innebærer ingen handleplikt for skattyter, men betyr bare at skattyter kan tape retten til fradrag dersom utgiften ikke påberopes når utgiften kan fradragsføres.¹⁷

Aktiveringsplikt er særlig relevant for avskrivninger og ved realisasjon for gevinst- og tapsoppgjør. Ved eksempelvis realisasjon, er utgangspunktet at inngangsverdien kan trekkes

¹³ Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister.

¹⁴ Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 713.

¹⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 204.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett* (2021), s. 139.

fra utgangsverdien. Inngangsverdien er kostnaden som selgeren har hatt i anledning av gjenstanden, og utgangsverdien er vederlaget som skattyter mottar ved avståelse av gjenstanden.¹⁸ I slike situasjoner har skattyter en aktiveringsrett.¹⁹

Generelt sett oppfylder prosesskostnader vilkårene for direkte fradrag dersom de er knyttet til en sak som gjelder skattepliktig inntekt.²⁰ Et eksempel er der det prosederes en sak om inntekter ved salg av laks i næringsvirksomhet. For å kvalifisere for fradrag må det imidlertid være en tilknytning mellom prosesskostnadene og den skattepliktige inntekten. Hvis det derimot er en tvist om erverv av en gjenstand eller rettigheter til en gjenstand, eksempelvis erverv eller rettigheter til en eiendom, vil kostnaden til saken ofte anses som anskaffelsesomkostninger. Slike prosesskostnader gir i utgangspunktet ikke direkte fradrag, men kan i stedet være aktiveringspliktig.²¹ I slike tilfeller kan prosesskostnadene inngå i beregningen av inngangsverdien, og dermed få betydning ved en senere realisasjon av eiendommen.

Det kan imidlertid tenkes at skattyter taper retten til eksempelvis erverv av en eiendom, slik at det ikke eksistere noe objekt å aktivere kostnadene på. Gjeldende rett er at fradrag ikke gis for slike tilfeller.²² Et unntak er hvis kostnadene kan anses som «tap i virksomhet», jf. sktl. § 6-2 annet ledd første punktum. Kostnadene kan da fradragsføres direkte, se pkt. 2.2 for en nærmere redegjørelse av virksomhetsbegrepet.

1.4 Fradrag for prosesskostnader i alminnelig inntekt eller personinntekt?

Gjeldende rett opererer med to forskjellige inntektsbegrep; alminnelig inntekt og personinntekt. Juridiske personer skattlegges etter alminnelig inntekt, og fysiske personer skattlegges etter henholdsvis begge inntektsbegrepene.²³ For fysiske personer er det derfor hensiktsmessig å forklare begrepene nærmere.

¹⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 323 og 328.

¹⁹ Folkvord, Furueth og Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett* (2021), s. 139.

²⁰ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 241.

²¹ Utv. 1985 s. 400.

²² Aarbakke, *Skatt på inntekt* (1990), s. 269.

²³ Folkvord, Furueth og Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett* (2021), s. 64.

Alminnelig inntekt er en nettoskatt, som innebærer at samtlige skattepliktige inntekter, inklusiv fradrag, inngår i beregningsgrunnlaget, jf. sktl. § 6-1 første ledd. Dersom fradrag for prosesskostnader gis, vil fradraget kunne inngå i alminnelig inntekt.

Skatteloven gir noen standardfradrag på alminnelig inntekt, som eksempelvis personfradrag, jf. sktl. § 15-4 første ledd første punktum og minstefradrag, jf. sktl. § 6-30 første ledd. Minstefradraget utgjør et standardfradrag, særlig for kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre arbeidsinntekt. Dersom skattyter har hatt større faktiske kostnader vedrørende arbeidsinntekt, kan de faktiske kostnadene fradragsføres fremfor minstefradraget, jf. sktl. § 6-30 første ledd første punktum. Det kan også tenkes at prosesskostnader i tilknytning arbeidsinntekt totalt sett er lavere enn fradraget som minstefradraget gir. Spørsmålet om prosesskostnader skal fradragsføres vil da ikke være av rettslig betydning for skattyter.

Personinntekt er i hovedsak et bruttoinntektsbegrep, da det som hovedregel ikke gis fradrag før beregning av skatt. Skatteloven kapittel 12 regulerer beregningen av personinntekt. Det gjelder ved beregningen få tilfeller der fradrag gis, men det vil av tilfellene ikke være aktuelt å fradragsføre prosesskostnader.

1.5 Den videre fremstillingen

I kapittel 2 vil avhandlingen ta for seg spørsmålet om prosesskostnader er fradragsberettiget i skattepliktig inntekt, som er kjernen i avhandlingen.

Kapittel 3 handler om hvilken skattyter som har krav på fradraget, samt om fradraget kan overføres til andre skattesubjekter.

Videre vil kapittel 4 ta for seg tidfestingen av fradraget. Når det er konstatert at fradrag for prosesskostnader kan gis, er spørsmålet hvilket inntektsår fradraget skal tidfestes til. Tidfestingsreglene vil være avgjørende for beregningen av fradraget, samt hvilket års skattesatser som kommer til anvendelse.

Endelig i kapittel 5 vil avhandlingen avrundes med noen avsluttende betraktninger.

2 Prosesskostnadene må være en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt

2.1 Rettslig utgangspunkt

Hovedregelen om fradrag følger av skatteloven § 6-1 første ledd første punktum, hvor det gis fradrag i alminnelig inntekt for en «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».

Av bestemmelsen kan det utledes to kumulative vilkår for at skattyter skal kunne kreve fradrag. Det første vilkåret er at det må foreligge en «kostnad» som er oppofret, jf. ordlyden «pådratt». Vilkåret omtales ofte som *oppofrelsevilkåret* og behandles nærmere i pkt. 2.3. Det andre vilkåret er *tilknytningsvilkåret*, som innebærer at kostnaden må være tilknyttet inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. uttrykket «for å» erverve, vedlikeholde eller sikre «skattepliktig inntekt». Det må med andre ord foreligge en sammenheng mellom den kostnaden som skattyter har, og den skattepliktige inntekten. Tilknytningsvilkåret behandles nærmere i pkt. 2.4.

2.2 En inntekt eller inntektsskapende aktivitet som gir grunnlag for skattepliktig inntekt

En forutsetning for å vurdere om prosesskostnader er en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt, er at det foreligger en inntekt eller inntektsskapende aktivitet som gir grunnlag for skattepliktig inntekt.

Ordlyden «skattepliktig inntekt» i sktl. § 6-1 gir lite veiledning, men kan tilsi en inntekt som skal beskattes etter loven.

Systemhensyn innebærer at tolkningen av en bestemmelse kan få betydning for hvordan andre bestemmelser skal forstås.²⁴ Hensynet tilsier at innholdet i sktl. kap. 5 om skattepliktig inntekt, bør forstås på samme måte etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum.²⁵ Skatteloven § 5-1 fastsetter hovedregelen for skattepliktig inntekt, og i henhold til bestemmelsens første ledd, vil enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet regnes som skattepliktig inntekt.

²⁴ Folkvord, *Skatterett i et nøtteskall* (2020), s. 25 og 26.

²⁵ En slik forståelse støttes av blant annet HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom).

En tydelig grense er trukket mot kostnader som påløper i forbindelse med privat bruk. Slike kostnader har ingen side av skattepliktig inntekt og er derfor ikke fradragsberettiget. Skatteloven § 6-1 annet ledd fastsetter også en slik grense. Kostnader tilknyttet fritids- og hobbyaktiviteter, samt ideelle aktiviteter som humanitær, religiøs eller politisk aktivitet, er eksempler på kostnader som ikke har noen tilknytning til skattepliktig inntekt, og vil derfor ikke være fradragsberettiget.²⁶ Hvis en sak for eksempel gjelder gyldigheten av en avtale om salg av golfkøller, og golfkøllene kun blir brukt i forbindelse med fritids- eller hobbyaktiviteter, vil prosesskostnadene i saken ikke være fradragsberettiget.

Det kan ofte være en glidende overgang fra å drive en fritids- eller hobbyaktivitet, og til aktiviteten er å anse som en virksomhet som er skattepliktig.

Ordlyden «virksomhet» i sktl. § 5-1 kan forstås som en aktivitet av økonomisk karakter, som skal skape økonomiske verdier.²⁷ Typiske eksempler på en virksomhet kan være omsetning av varer og tjenester, jf. sktl. § 5-30 første ledd. Både fysiske og juridiske personer kan ha en virksomhetsinntekt.²⁸

Hvorvidt en aktivitet skal anses som en virksomhet, må etter forarbeidene avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering hvor tre momenter fremheves: Det må for det første være utøvd aktivitet av en viss varighet og omfang, for det andre må aktiviteten være utøvd for skattyters egen regning og risiko, og for det tredje må aktiviteten ha økonomisk karakter og objektivt sett være egnet til å gi overskudd.²⁹

Det skatterettslige virksomhetsbegrepet er også vurdert av Høyesterett i flere rettsavgjørelser. Et illustrerende eksempel er Rt. 1985 s. 319 (Ringnes). Saken gjaldt en jordbrukseiendom som i mange år gikk med underskudd, og spørsmålet var om eieren kunne kreve fradrag for underskuddet i sine øvrige inntekter. Høyesterett konkluderte med at det ikke forelå en virksomhet, slik at underskuddet ikke kunne fradragsføres:

«Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi

²⁶ Aarbakke, *Skatt på inntekt* (1990), s. 241 og 242.

²⁷ HR-2022-2404-A (Ramme eiendom) avsnitt 49 og Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 162.

²⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 162.

²⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 48.

overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.»³⁰

Høyesterett har også i HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) vurdert spørsmålet om det forelå en virksomhet. Dommen trekker i samme retning som de øvrige rettskildene. Saken gjaldt en gjennomføring av et omfattende byggeprosjekt i form av blant annet oppføring av et hotell- og museumsanlegg. Fradrag ble nektet med begrunnelse om at investeringene i prosjektet var for omfattende slik at det ikke var mulig for driften å gå med overskudd. Høyesterett presiserte at selv om Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) gjaldt en form for «hobbyjordbruk», er ikke uttalelsene begrenset til slike tilfeller. Det gjelder et generelt krav for å bli ansett som en virksomhet etter sktl. § 5-1 og for å ha rett til fradrag etter sktl. § 6-1, at driften objektivt sett er egnet til å gi et overskudd.³¹ Kravet gjelder både for arbeids-, kapital- og virksomhetsinntekter.³²

Det finnes likevel en grense i hvor langt skattemyndighetene kan gå i å overprøve skattyters forretningsmessige vurderinger og prognoser. I HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) foretar Høyesterett en avveining av kontrollhensyn mot hensynet til å ikke gripe inn i den næringsdrivendes valgfrihet.³³ Det synes som Høyesterett foretar et skille, der det på den ene siden er skattytere som lever av andre inntektskilder enn aktiviteten som skal vurderes, og på den andre siden skattytere som har aktiviteten som levevei.³⁴ I tilfeller hvor skattyter har aktiviteten som livsopphold, «gis det et vidt spillerom».³⁵ Skattemyndighetene skal følgende være tilbakeholdne med å overprøve skattyters egne vurderinger av om virksomheten er egnet til å gi overskudd. Det vil imidlertid være rom for å prøve ut nyskapende aktivitet og dristige forretningsideer.³⁶ I dommen hadde skattyter andre inntektskilder enn Ramme Eiendom, samt at investeringene og fradragene gjaldt svært store beløp. Dette trakk etter Høyesteretts syn i

³⁰ Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) på side 323.

³¹ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 56.

³² Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 24 og 25, med tilslutning fra HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 95 og 96.

³³ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom) avsnitt 102.

³⁴ *Ibid.* avsnitt 100.

³⁵ *Ibid.* avsnitt 102.

³⁶ *Ibid.*

retning av at skattemyndighetene kunne gå langt i å prøve om virksomheten var egnet til å gi et overskudd.³⁷

Det er tidligere nevnt at prosesskostnader i en sak om gyldigheten av en avtale om salg av golfkøller, ikke vil være fradragsberettiget, dersom golfkøllene kun blir brukt til fritids- eller hobbyaktiviteter. Hvis golfkøllene derimot brukes i forbindelse med en virksomhet, kan prosesskostnadene være fradragsberettiget.

Ved å skille mellom fritids- eller hobbyaktiviteter og virksomheter som er skattepliktige, blir provenyehensynet i stor grad ivarettatt.³⁸ *Provenyehensynet* tar sikte på å generere inntekter for staten og er et sentralt formål med skatteretten.³⁹ Derfor er det generelt ønskelig med minst mulig fradrag for å øke skattefundamentet. Provenyehensynet kan begrunne en grense for fradrag, men hensynet bør likevel praktiseres med varsomhet. Et strengt skattesystem kan for eksempel påvirke skattemoralen negativt og dermed ha motsatt effekt enn ønsket.⁴⁰

Et annet spørsmål av interesse er om det skal gis fradrag for kostnader til juridisk bistand i anledning av klage- og rettssaker om ilignet skatt. Gjeldende rett i henhold til Rt. 2005 s. 1434 (Total) er at slike kostnader ikke er fradragsberettiget.

På den ene siden fastslo Høyesterett at selskapet hadde en straffesanksjonert plikt til å fremskaffe regnskapsmessig og annet nødvendig grunnlag for beregningen av skatt av virksomheten, og at det av den grunn ikke var mulig å drive virksomhet uten å pådra seg utgifter i forbindelse med ligningen.⁴¹ Dette talte for at fradrag for kostnader i anledning av klage- og rettssaker om skatt kunne gis.

På den andre siden trakk en konsekvent og langvarig forvaltningspraksis og teori i motsatt retning, og synes avgjørende for vurderingen. Begrunnelsen bygget primært på at skatt ikke er skattepliktig inntekt, og at spart skatt ikke er en fradragsberettiget utgift.⁴² Kostnader til

³⁷ Ibid. avsnitt 107.

³⁸ Folkvord, *Skatterett i et nøtteskall* (2020), s. 127.

³⁹ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 28.

⁴⁰ En side av skattemoralen er i hvilken grad skattyterne oppgir den inntekt de har hatt til skattemyndighetene, se Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 46.

⁴¹ Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 26.

⁴² Ibid. avsnitt 36 flg.

juridisk bistand i forbindelse med klage- og rettssaker om skatt ble derfor nektet. I anledning skattespørsmål, kan det nevnes at skattemyndighetene av eget tiltak kan endre enhver skattefastsetting når fastsettingen ikke er riktig, jf. sktfvl. § 12-1 første ledd første punktum. Kostnader til bistand ved slike endringssaker er imidlertid fradragsberettiget.⁴³ På samme måte gjelder kostnader til bistand ved å fremlegge opplysninger i forbindelse med en kontroll i henhold til skatteforvaltningsloven kapittel 10.⁴⁴

For at det skal foreligge en skattepliktig inntekt, må kostnadene videre være knyttet til inntekt som er skattepliktig i Norge, jf. sktl. § 6-3 femte ledd. Kostnaden trenger likevel ikke å være pådratt innenfor landegrensene. Det er tilstrekkelig med tilknytning til en aktivitet som er skattepliktig i Norge. Tilsvarende gjelder der kostnaden er pådratt i Norge, men knytter seg til inntekt som bare er skattepliktig i utlandet. Det gis ikke fradrag for slike kostnader.⁴⁵

Prinsippet om *symmetri* innebærer at tap som hovedregel bør være fradragsberettiget i samme utstrekning som en gevinst under tilsvarende forhold ville ha vært skattepliktig.⁴⁶ Reglene i skatteloven fremstår symmetriske når det gis fradrag for kostnader som har tilknytning til skattepliktig inntekt, men ikke for kostnader relatert til inntekt som ikke er skattepliktig. Prinsippet om symmetri kan ofte begrunne mange av reglene i skatteloven, og Høyesterett har også tillagt prinsippet vekt ved avklaring av gjeldende rett.⁴⁷ Symmetriske regler kan gi rimelige og rettferdige løsninger. En rettferdig skattlegging kan øke tilliten til rettssystemet og bidra til å opprettholde en bærekraftig finansiering av velferdssamfunnet.

2.3 Oppfrelsevilkåret

2.3.1 Prosesskostnadene må være en kostnad som er oppofret

I denne delen av fremstillingen vil oppfrelsevilkåret nærmere behandles. Som nevnt i pkt.

2.1, utgjør oppfrelsevilkåret ett av de to kumulative vilkårene for at fradrag for prosesskostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum kan gis.

Prosesskostnadene må altså være en «kostnad» som er oppofret, jf. ordlyden «pådratt». Det er

⁴³ Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 715.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 225.

⁴⁶ Ibid. s. 32.

⁴⁷ Rt. 1996 s. 516 på side 519.

på det rene at prosesskostnader kan anses som en kostnad. Den rettslige problemstillingen er følgelig når prosesskostnadene er oppofret.

Ordlyden «kostnad som er pådratt» tilsier at prosesskostnadene må være pådratt på nåværende tidspunkt. En tenkt kostnad for fremtiden er etter ordlyden ikke fradragsberettiget.

Innholdet i oppofrelsevilkåret er etter Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg) formulert som et spørsmål om det foreligger «en reduksjon i skattyters formuesstilling», og at en «ombyttning av verdier» ikke innebærer en oppofrelse.⁴⁸

Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola) omhandler følgelig ikke prosesskostnader, men kan illustrere distinksjonen nærmere. Spørsmålet var om det kunne gis fradrag for kostnader til leteboring etter olje. Høyesterett foretok et skille mellom kostnader som påløpt i selve leteprosessen, og kostnader som påløp fra det tidspunktet det ble gjort et drivverdig funn, slik at feltutbygging var sannsynlig. Kostnader pådratt i leteprosessen var ikke kostnader som bidro til å skape varige verdier. Slike kostnader måtte anses som fortløpende forbrukt, og således være gjenstand for direkte fradragsføring etter hvert som de påløp. Når det ble gjort et drivverdig funn, og sannsynliggjort for feltutbygging, var kostnader som påløp til ytterlige undersøkelser og utbygging, ansett som kostnader for å «skape varige verdier».⁴⁹ Slike kostnader var å anse som en ombyttning av verdier, slik at kostnadene ikke kunne fradragsføres direkte. Aktiveringsplikt måtte imidlertid være alternativet.

En slik løsning harmonerer i noe grad med *skatteevneprinsippet*, som innebærer at skattebelastningen skal fordeles ut fra evnen som skattesubjektet har til å bære skatten.⁵⁰ Prinsippet har stått sentralt ved utformingen av skattereglene, og er en av begrunnelsene for fradragsreglene.⁵¹ I HR-2018-580-A (Salmar) har Høyesterett uttalt at det overordnede formålet med hovedregelen for fradrag etter skatteloven § 6-1 første ledd, er å beregne «skattyters netto inntekt og derved også skatteevnen».⁵² Når skattyters formuesstilling reduseres, reduseres også skatteevne. Skatteevnen vil imidlertid ikke bli redusert dersom

⁴⁸ Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg) avsnitt 32.

⁴⁹ Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola) avsnitt 56.

⁵⁰ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 30.

⁵¹ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) på side 16.

⁵² HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 30.

verdier overføres fra en posisjon til en annen. Et unntak kan være hvis den nye posisjonen representerer en eiendel som er vanskelig å realisere eller har en lavere verdi enn på overføringstidspunktet. I tillegg kan det gå lang tid fra den nye posisjonen har lik eller høyere formuesstilling enn den tidligere, eksempelvis fra et drivverdig funn er konstatert og til inntekt genereres. I slike tilfeller vil skatteevneprinsippet harmonere dårlig med løsningen.

For at det skal finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling, må skattyter selv bære kostnaden. Dersom motparten i en rettssak erstatter saksomkostningene til skattyter, vil ikke skattyters formuesstilling bli redusert, og skattyter kan av den grunn ikke fradragsføre kostnadene.⁵³ Det foreligger ingen oppofrelse hos skattyter. Tilsvarende gjelder hvis ulike fagforeninger som for eksempel Landsorganisasjonen i Norge (LO) og Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) dekker saksomkostningene. Det kan også tenkes at slike kostnader dekkes av det offentlige eller gjennom en forsikring. Der forsikringen dekker saksomkostningene, kan det likevel være aktuelt å fradragsføre egenandelen til forsikringen.⁵⁴ En egenandel reduserer skattyters formuesstilling og dermed også skatteevnen.

Et unntak gjelder der skattyter mottar kostnadsdekningen som en gave fra en annen. For slike tilfeller anses prosesskostnadene som oppfret, selv om skattyter ikke har en reduksjon i formuesstillingen.⁵⁵ Det kan ha en sammenheng med at skattepliktig inntekt ikke regnes som formuesforøkelse ved overføring av gaver, jf. sktl. § 5-50 tredje ledd.

Et typisk eksempel på ombytting av formuesverdier er ved gjensidige bebyrdede avtaler om kjøp og salg av fast eiendom. En forutsetning er da at det kan legges til grunn at pengene og eiendommen er like mye verdt. Pengene er i teorien bare overført til eiendommen og skattyters formuesstilling er ikke redusert.

Grensen mellom ombytting av formuesverdier og oppofrelse kan være utfordrende å fastslå i enkelte tilfeller, spesielt når det gjelder prosesskostnader som påløper i forbindelse med omstrukturering og fremtidig inntektsgenerering. På den ene siden kan slike kostnader bidra til å skape varige verdier, og på den andre siden kan det tenkes at kostnadene anses som

⁵³ Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 713.

⁵⁴ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 243.

⁵⁵ Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 713 og 736.

forbrukt. Spørsmålet om prosesskostnader i slike tilfeller skal anses som oppofret, kan derfor være vanskelig å besvare.

Problemstillingen har en tilsvarende side til spørsmålet om hvorvidt en kostnad har tilknytning til inntektskilden eller til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Kostnader med tilknytning til inntektskilden vil gjennomgående være for fjern tilknyttet til skattepliktig inntekt, slik at fradrag ikke gis.⁵⁶

Prosesskostnader i anledning av å omstrukturere og generere inntekter for fremtiden, kan både anses som et spørsmål om formuesoppofrelse foreligger, men også som et spørsmål om prosesskostnadene har tilknytning til inntektskilden.⁵⁷ Spørsmålene vil langt på vei være sammenfallende, og det utgjør ingen realitetsforskjell om fradrag nektes på grunnlag av at det ikke har skjedd en formuesoppofrelse eller fordi prosesskostnadene har tilknytning til inntektskilden.

2.3.2 Grensen mellom inntektskilde og inntekt eller inntektsskapende aktivitet

I det følgende behandles spørsmålet om prosesskostnader i anledning av å omstrukturere og generere inntekter for fremtiden har tilknytning til inntektskilden, eller til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Det kan være vanskelig å foreta et slikt skille, og den rettslige problemstillingen er følgelig hvor grensen skal trekkes.

Høyesterett har i Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold) forsøkt å trekke en slik grense.⁵⁸ Dommen er imidlertid av eldre karakter, og Høyesterett tar utgangspunkt i den tidligere skatteloven av 1911 § 44.⁵⁹ Bestemmelsen er likevel innholdsmessig lik gjeldende skattelov § 6-1, og forarbeidene gir uttrykk for at endringen av regelen ikke innebar en endring av gjeldende rett.⁶⁰ Rettsavgjørelser avsagt før ikrafttredelse av någjeldende bestemmelse kan derfor ha relevans ved avklaring av gjeldende rett.

Saken gjaldt en rekke brukere av gårder og plasser i Sørkedalen og Nordmarka, som hadde reist sak mot eieren Løvenskiold. Brukerne ønsket å fastslå at deres leieforhold gikk under

⁵⁶ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 240.

⁵⁷ Skaar og Kristensen, *Lærebok i bedriftsskatterett* (2021), s. 121 og 130.

⁵⁸ Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold) på side 981.

⁵⁹ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet).

⁶⁰ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 58.

jordloven, som var av betydning for om brukerne senere kunne søke eiendommene tvangsavstått. Brukerne fikk medhold i kravet, og eieren Løvenskiold krevde fradrag for prosesskostnadene som han hadde hatt i anledning av søksmålet.

Høyesterett konkluderte med at prosesskostnadene var fradragsberettiget. To av dommerne dissenterte derimot avgjørelsen. Spørsmålet om fradrag kunne gis, måtte bero på en konkret vurdering av om oppofrelsevilkåret og tilknytningsvilkåret var oppfylt. Annenvoterende som talsmann for flertallet, formulerte vilkårene slik at kostnaden måtte utgjøre en oppofrelse som ikke var kompensert ved en oppnådd fordel, samt at det måtte påvises at kostnaden falt innenfor skattyters næring. Det var tvil om hvorvidt kostnaden var tilknyttet skattyters næring og dermed oppfylte tilknytningsvilkåret. Flertallet og mindretallet var enige i at tilknytning til inntektskilden ikke gav grunnlag for direkte fradrag. Mindretallet formulerte hovedspørsmålet slik:

«Jeg er enig [...] i at omkostninger som anvendes til forsvar av selve eiendomsretten til et jordbruk normalt ikke er *driftsutgifter* i lovens forstand. Slike omkostninger må naturlig stilles i klasse med *anleggsutgifter*, og står, så vidt jeg kan skjønne, for så vidt ikke i noen annen stilling enn omkostninger som medgår til ervervelse av eiendomsretten til et slikt bruk.»⁶¹ (Uthevet her).

Flertallet og mindretallet var uenige i spørsmålet om prosesskostnadene var å anse som en driftsutgift eller en anleggsutgift. Flertallet mente prosesskostnadene måtte være en driftsutgift, slik at kostnadene falt innenfor skattyter sin næring. Annenvoterende som talsmann for flertallet, uttalte følgende begrunnelse:

«Skattyteren hevder at når han tok til gjenmæle i fastsettelsessøksmålet, var det også fordi han regnet med at brukene under en etterfølgende tvangsavståelse ville bli tillagt skog, og at fordelene ved å ha egen råstoffkilde for bedriftene i noen grad ville bli beskåret, og videre fordi han anså det som en fordel for seg fortsatt å ha faste arbeidere knyttet til sin virksomhet i de boliger som var oppført på brukene. [...] Og jeg vil da måtte anta at utgifter i forbindelse med de interesser jeg her har nevnt, er pådratt til

⁶¹ Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold) på side 981.

sikring av konsernets samlede inntekt, og følgelig fradragsberettiget som en driftsutgift.»⁶²

Prosesskostnadene var, etter flertallets syn, ikke bare tilknyttet konflikten om selve eiendomsretten til brukene. Det kan se ut som Høyesterett legger betydelig vekt på muligheten for tap av skog, som også var en viktig del av den samlede inntekten.⁶³ Dersom spørsmålet isolert sett bare hadde omhandlet konflikten til eiendomsretten, slik at det ikke forelå andre negative konsekvenser for virksomheten, kan det tenkes at Høyesterett hadde konkludert i motsatt retning.

Mindretallet på den andre siden mente prosesskostnadene var å anse som en anleggsutgift, slik at kostnadene hadde tilknytning til inntektskilden. Det var etter mindretallets syn ikke tilstrekkelig at gårdene og plassene utgjorde integrerende deler av et større eiendomskompleks, og at en tvangsavståelse av eiendommen ville innvirket på den samlede forretningsvirksomheten og dermed på inntektene av denne. Det var heller ikke av betydning for mindretallet at prosesskostnadene var å anse som et utlegg for å bevare eiendomsretten til brukene.

Selv om Høyesterett vurderte grensen mellom inntektskilden og inntekt eller inntektsskapende aktivitet, kan vurderingen som tidligere nevnt også være et spørsmål om prosesskostnadene utgjorde en formuesoppofrelse. Prosesskostnader med tilknytning til anleggsutgifter kunne vært ansett som en investering i et formuesobjekt, slik at det forelå en ombytting av verdier. Kostnadene hadde da ikke vært oppofret. På den andre siden kunne prosesskostnader med tilknytning til driftsutgifter vært ansett som en reduksjon i skattyters formuesstilling, slik at det forelå en oppofrelse. Konklusjonen hadde vært den samme uavhengig av hvordan spørsmålet hadde vært formulert.

Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold) er et prejudikat for at det ved spørsmålet om fradrag for prosesskostnader, må trekkes en grense mellom inntektskilden og inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Driftskostnader har følgelig tilknytning til inntekten eller den inntektsskapende aktivitet, og er derfor fradragsberettiget. Det gis derimot ikke direkte

⁶² Ibid. på side 982.

⁶³ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 242.

fradrag for anleggskostnader, da slike kostnader er tilknyttet inntektskilden. Skattyter kan imidlertid ha en aktiveringsplikt.

Provenyhensynet trekker også i retning av at det ikke bør gis direkte fradrag for kostnader som har tilknytning til inntektskilden. I slike tilfeller kunne fradrag vært gitt på tross av en høy usikkerhet rundt fremtidig inntjening, og i noen tilfeller kunne dette resultere i at det ikke oppstod et overskudd.

Et slikt skille er imidlertid lite forenelig med hensynet til forutberegnelighet, da grensen ikke følger direkte av skatteloven. Høyesterett har i flere saker uttalt at hensynet har relevans på skatterettens området.⁶⁴ Hensynet til *forutberegnelighet* innebærer at skattyter skal kunne forutberegne sin rettsstilling og da kunne innrette seg etter gjeldende skatteregler.⁶⁵ Dette gjør skattyter enklest ved håndfaste kriterier fremfor skjønnspregede regler. Den totale skatten kan utgjøre en betydelig kostnad, slik at skattens størrelse bør være i samsvar med de forventningene enhver borger har til de gjeldende skattereglene.

På den andre siden er samfunnet dynamisk, og det vil derfor være nødvendig med regler som i noe grad gir en fleksibel løsning, slik at skattereglene kan tilpasses de ulike forholdene. Hensynet til rettssikkerhet og likhet for loven tilsier at Høyesterett i senere avgjørelser bør legge til grunn det samme resultatet som retten her kom frem til. Selv om grensen ikke følger direkte av skatteloven, kan en etablert og konsekvent praksis over lang tid bidra til å øke graden av forutberegnelighet.

Dommen er avsagt under skarp dissens, og kan tyde på en usikkerhet ved avgjørelsen av hva gjeldende rett er. En entydig og klar dom har ofte høyere rettskildemessig vekt, enn en dom med dissens. Til tross for dette, var spørsmålet om fradrag for prosesskostnader også til behandling i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold). Høyesterett forsøkte, i likhet med Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold), å trekke en grense mellom inntektskilden og inntekt eller inntektsskapende aktivitet.⁶⁶

⁶⁴ For eksempel Rt. 1990 s. 1293 på side 1297 og Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II) avsnitt 34.

⁶⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 50.

⁶⁶ Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 43.

Saken gjaldt en toppsjef i et finanskonsern, som var beskyldt av Kredittilsynet (nå Finanstilsynet) for å ha brutt dagjeldende verdipapirhandellov ved inngåelse av en opsjonsavtale om kjøp av aksjer i arbeidsgiverselskapet. Som en følge av anklagene, fratrådte toppsjefen stillingen. En slik overtredelse ville i tilfelle være straffbart, og Kredittilsynet sendte saken til Økokrim for vurdering av om tiltale skulle reises. Saken ble henlagt av Økokrim, da det ikke ble funnet noen straffbare forhold. Kredittilsynet anket avgjørelsen til Riksadvokaten, men avgjørelsen ble opprettholdt. Den skattepliktige krevde fradrag for kostnadene han var påført ved å forsvare seg mot anklagene fra Kredittilsynet.

Høyesterett kom enstemmig til at prosesskostnadene var fradragsberettiget. Staten sin anførsel var begrunnet med at kostnadene gjaldt etablering eller oppbygging av en inntektskilde. Høyesterett var ikke enig i anførselen og uttalte følgende:

«Det er etter mitt syn klart at A ikke kan nektes fradrag for de kostnader denne saken gjelder, med den begrunnelse at de gjelder etableringen eller oppbyggingen av en inntektskilde. Kredittilsynets anmeldelse av A medførte at hans muligheter til å få en ny toppstilling som bedriftsleder, ble dramatisk svekket. De omkostninger saken gjelder, pådro han seg for å tilbakevise påstanden om lovbrudd og derved gjenopprette sine inntektsmuligheter. Også her er parallellen til fradragsretten for vedlikeholdskostnader etter mitt syn treffende.»⁶⁷

Påstandene som var fremsatt av Kredittilsynet har hatt en negativ innvirkning på toppsjefens omdømme, og følgelig forhindret ham fra å få en ny jobb i en tilsvarende stilling. Kostnadene var derfor pådratt for å gjenopprette hans omdømme, slik at han kunne utnytte sin eksisterende kompetanse. Det handlet dermed ikke om å erverve en ny inntektskilde, men å gjenopprette en allerede eksisterende kompetanse.

Basert på statens argumentasjon, virker det som staten ville akseptert fradraget hvis skattyter hadde mottatt et konkret tilbud om en topplederstilling. På grunn av anklagene fra Kredittilsynet, var det likevel ikke mulig for den skattepliktige å få tilbud om slike stillinger. Kostnadene hadde til hensikt å gjenopprette hans omdømme, slik at han kunne være aktuell

⁶⁷ Ibid. avsnitt 44.

for en ny topplederstilling. Dette ble ansett som tilstrekkelig for at kostnadene gjaldt inntektsvervningen.

Fradrag for prosesskostnadene kunne altså ikke nektes med begrunnelse om at kostnadene hadde tilknytning til inntektskilden. Fradrag måtte i så fall nektes på et annet grunnlag, og Høyesterett gikk deretter inn på andre spørsmål vedrørende tilknytningsvilkåret. Anførselene som Høyesterett måtte ta stilling til, var om det gjaldt et krav til konkretisering av siktemålet med kostnaden, samt om fradrag måtte nektes fordi hovedformålet med kostnadene ikke var å sikre fremtidig inntektsevne. Problemstillingene behandles senere i avhandlingen i pkt. 2.4.7 og pkt. 2.4.2.4.

At Høyesterett ved tolkningen av sktl. § 6-1 første ledd første punktum også i denne saken vurderte prosesskostnadene etter en grensen mellom inntektskilden og inntekt eller inntektsskapende aktivitet, kan tyde på at Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold) har en sterkere prejudikatsvirkning enn først antatt.

I lys av Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) synes rettsutviklingen å gå i retning av å tilkjenne fradrag for prosesskostnader. Videre har administrativ praksis i tiden etter Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold) også beveget seg i en slik retning.⁶⁸

2.4 Tilknytningsvilkåret

2.4.1 Prosesskostnadene må være tilknyttet skattepliktig inntekt

I denne delen av fremstillingen vil tilknytningsvilkåret nærmere behandles. Som nevnt i pkt. 2.1, utgjør tilknytningsvilkåret ett av de to kumulative vilkårene for at fradrag for prosesskostnader etter skatteloven § 6-1 første ledd første punktum kan gis.

Prosesskostnadene må altså være tilknyttet inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf. uttrykket «for å» erverve, vedlikeholde eller sikre «skattepliktig inntekt».

Ordlyden «erverve, vedlikeholde eller sikre» tilsier alternative vilkår, jf. ordlyden «eller». Det vil derfor ikke være hensiktsmessig å vurdere hvilke av disse alternativene som er oppfylt i det konkrete tilfellet.

⁶⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 242 og for eksempel Utv. 1984 s. 633, Utv. 1985 s. 400 og Utv. 1990 s. 544.

Når en prosesskostnad er oppofret og det finnes en inntekt eller aktivitet som genererer inntekt som skal beskattes, blir spørsmålet hvordan man skal bestemme om denne kostnaden tilknyttes skattepliktig inntekt. Et eksempel kan være et selskap som driver utleie av næringsseiendom, og som har pådratt seg kostnader til juridisk bistand i forbindelse med en rettssak om prisavslag på grunn av mislighold av en leiekontrakt. Spørsmålet er om kostnadene kan tilknyttes den skattepliktige inntekt som selskapet driver.

Skatteloven og dens forarbeider gir lite veiledning på problemstillingen. Vurderingen må foretas på bakgrunn av en rekke kriterier og momenter som Høyesterett har utviklet. Innholdet i tilknytningsvilkåret er ikke helt avklart, og retten er under stadig utvikling.⁶⁹

Høyesterett har i flere saker benyttet ulike formuleringer for å avgjøre om en kostnad kan tilknyttes skattepliktig inntekt. I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos), Rt. 2012 s. 744 (Skagen) og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) er vilkåret formulert som et krav om en «nær og umiddelbar» sammenheng.⁷⁰ Formuleringen er kritisert for å gi inntrykk av en mer begrenset rett til fradrag enn det som faktisk følger av rettspraksis.⁷¹

En annen formulering av tilknytningsvilkåret følger av HR-2018-580-A (Salmar) og HR-2020-2200-A (Skeie Energy). Det kreves en «tilstrekkelig nær tilknytning» mellom den pådratte kostnaden og fremtidig inntjening.⁷² Førstvoterende i HR-2018-580-A (Salmar) tar videre avstand fra den tidligere formuleringen med følgende begrunnelse:

«I Skagendommen Rt-2012-744 og Kvervadommen Rt-2015-1068 er vilkåret formulert som et krav om «nær og umiddelbar» sammenheng. Det er mulig dette isolert sett kan gi inntrykk av en mer begrenset fradragsrett enn det som faktisk følger av Høyesteretts dommer på området, og at det er mer treffende å sammenfatte praksis slik at det ikke vil være fradragsrett for kostnader som har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidige inntekter.»⁷³

⁶⁹ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 227.

⁷⁰ Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) på side 957, Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 60 og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

⁷¹ Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015» *Skatterett* 2016 s. 189-255, på s. 215.

⁷² HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 33 og HR-2020-2200-A (Skeie Energy) avsnitt 32.

⁷³ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 33.

Det er viktig å merke seg at uttalelsen ikke har til hensikt å endre rettsstilstanden, men heller presisere vilkåret.⁷⁴

Formuleringen «tilstrekkelig nær tilknytning» gir ikke et uttømmende svar på problemstillingen, men kan antas å være et overordnet utgangspunkt for vurderingen.⁷⁵

Uttrykket er heller ikke dekkende for alle tilfeller, og det er imidlertid begrenset med hvor mye veiledning en slik generell formulering gir.⁷⁶ Ulike momenter fra Høyesterett kan imidlertid bidra til å fastlegge det nærmere innholdet.

I eksemplet med selskapet som driver utleie av næringseiendom, vil spørsmålet om kostnadene kan fradragføres etter tilknytningsvilkåret, være hvorvidt kostnadene kan sies å ha en tilstrekkelig nær tilknytning til den skattepliktige inntekt som selskapet driver. Det vil ikke gis fradrag hvis prosesskostnadene har en for fjern eller indirekte tilknytning til fremtidig inntekt.

Den rettslige problemstillingen er følgelig hva som skal til for at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom prosesskostnader og skattepliktig inntekt.

2.4.2 Skattyters formål med kostnaden

Skattyters formål med den pådratte prosesskostnaden er av betydning når det gjelder spørsmålet om tilknytning foreligger. Det kan blant annet følge av ordlyden «for å» i skatteloven § 6-1, som kan tilsi at formålet til skattyter må ha vært å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Rettspraksis gir også støtte for at skattyters formål står sentralt ved tilknytningsvurderingen.⁷⁷

Selv om det foreligger et inntektsformål, er ikke dette nødvendigvis tilstrekkelig for å oppfylle tilknytningsvilkåret. Etter at Høyesterett hadde fastslått i Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) at reklamekostnadene var inntektstilknyttet, ble det videre presisert at «[d]et må

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 6.

⁷⁶ Ibid. på s. 6 og 7.

⁷⁷ For eksempel Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189, Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64 og HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 36.

komme noe mer til» dersom tilknytningsvilkåret skal være oppfylt.⁷⁸ Høyesterett har også i senere saker bekreftet en slik forståelse.⁷⁹

Skatteevneprinsippet kan imidlertid tale for at skattyters formål bør være avgjørende i alle tilfeller for spørsmålet om tilknytning foreligger. Hvis fradrag nektes til tross for inntektsformål, skattlegges ikke skattyter i tråd med den faktiske skatteevnen. På den andre siden kan proveny hensynet tale mot å gi fradrag i alle tilfeller hvor skattyters formål er inntektstilknyttet. Fradrag kunne da vært gitt til tross for en høy usikkerhet rundt fremtidig inntjening, som i noen tilfeller kunne ført til at det ikke oppsto et overskudd.

Det kan oppstå flere problemstillinger ved vurderingen av skattyters formål i anledning prosesskostnader. Problemstillingene kan være hvorvidt formålet med kostnaden skal utgjøre et nødvendig vilkår eller et moment i en helhetlig vurdering, hvordan skattyters formål skal fastlegges, når et inntektsformål må foreligge og hvordan flere formål skal vurderes. I det følgende vil disse problemstillingene forsøkes belyst.

2.4.2.1 Er skattyters formål et nødvendig vilkår eller et moment i en helhetlig vurdering?

Det er uklart om formålet med en prosesskostnad skal utgjøre et nødvendig vilkår som en forutsetning for en helhetsvurdering, eller om inntektsformål bare skal anses som et moment i en helhetlig vurdering. I eksemplet med selskapet som driver utleie av næringseiendom, og som har pådratt seg kostnader til juridisk bistand i forbindelse med en rettssak, kan det tenkes at kostnadene oppsto på grunn av selskapets ønske om å oppnå et lavest mulig prisavslag. Kostnadene kan da antas å ha til formål å sikre skattepliktig inntekt. Spørsmålet er om selskapets inntektsformål skal utgjøre et nødvendig vilkår som en forutsetning for en helhetsvurdering, eller om inntektsformålet bare skal anses som et moment i en helhetlig vurdering.

På den ene siden har Høyesterett i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) uttalt at skattyters formål med kostnaden er et «relevant moment» ved avgjørelsen om tilknytning foreligger.⁸⁰ Lignende uttalelser følger av Høyesterett i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-570-A (Ericsson)

⁷⁸ Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1190.

⁷⁹ For eksempel Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 58.

⁸⁰ Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 45.

hvor skattyters formål med kostnaden er et «sentralt moment».⁸¹ Ordlyden «moment» i dommene trekker i retning av et inntektsformål som moment i en helhetlig vurdering av om tilknytning foreligger.

På den andre siden tilsier ordlyden «for å» i skatteloven § 6-1 at inntektsformål skal anses som et vilkår i vurderingen. Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) trekker i samme retning da Høyesterett uttalte at det må «være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser».⁸² Ordlyden «forutsetning» kan forstås slik at inntektsformålet var en nødvendig betingelse for vurderingen, slik at fradrag ikke hadde vært aktuelt hvis et inntektsformål manglet. I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) vurderte Høyesterett også om formålet med kostnaden var å fremme egne forretningsinteresser. Når et inntektsformål var konstatert, foretok Høyesterett deretter en helhetsvurdering.⁸³ Rekkefølgen av vurderingen kan tale for et inntektsformål som vilkår.

Resonnementet til Høyesterett i HR-2018-580-A (Salmar) trekker også i retning av et inntektsformål som vilkår. Vurderingen var i stor grad preget av formålet med kostnaden. Når Høyesterett konkluderte at det ikke forelå et inntektsformål, ble det ikke foretatt en videre helhetsvurdering.⁸⁴ At Høyesterett stoppet vurderingen etter formålet, kan i realiteten tilsi at Høyesterett behandlet formålet som et nødvendig vilkår.

Formuleringen «relevant moment» i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) er kritisert, da formålet i realiteten synes å ha en større betydning.⁸⁵ Høyesteretts resonnement bygget i stor grad på formålet og synes avgjørende for vurderingen. Når Høyesterett både i Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) og HR-2018-570-A (Ericsson) presiserte skattyters formål som «sentralt», kan det likevel tilsi at inntektsformålet har en høyere vekt enn andre momenter.

Det foreligger både argumenter for og mot når det gjelder å inkludere inntektsformål som et vilkår. Løsningen er imidlertid ikke helt klar. Det bør legges stor vekt på ordlyden i skatteloven § 6-1, og hvordan formålet i realiteten blir behandlet i HR-2018-580-A (Salmar),

⁸¹ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64 og HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 36.

⁸² Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189.

⁸³ Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) på side 957.

⁸⁴ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 46 til 49.

⁸⁵ Frederik Zimmer, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012» *Skatterett* 2013 s. 124-158, på s. 127 og 128.

som er en forholdsvis ny dom. Selv om Høyesterett ikke uttrykkelig konstaterer en slik løsning, blir det likevel i praksis ofte behandlet slik. Zimmer har også gitt uttrykk for at det er mest nærliggende å anse inntektsformålet som et selvstendig vilkår, til tross for at Høyesterett i noen saker har formulert formålet som et moment.⁸⁶

På bakgrunn av de nevnte momenter, er det nærliggende å anta at formålet med en prosesskostnad utgjør et nødvendig vilkår i tilknytningsvurderingen.

2.4.2.2 En objektiv eller subjektiv vurdering av skattyters formål?

For å kunne vurdere skattyters formål med en prosesskostnad, er det en forutsetning at formålet er fastlagt. Det er mulig at alle parter i saken er enige om hva skattyters formål med kostnaden er, slik at det ikke er nødvendig å foreta en nærmere undersøkelse.⁸⁷ I eksemplet med selskapet som driver utleie av næringseiendom, kan det tenkes at skattemyndighetene og selskapet er enige i at formålet med kostnadene var å sikre skattepliktig inntekt.

I andre tilfeller kan skattyters formål være uklart, og formålet må derfor fastlegges. Skatteloven og dens forarbeider regulerer ikke spørsmålet direkte om hvordan skattyters formål med en prosesskostnad skal fastlegges. Høyesterett har imidlertid ved flere anledninger behandlet spørsmålet for andre kostnader. Hvilken kostnad som foreligger, bør ikke være avgjørende for spørsmålet. Rettspraksis vil derfor være retningsgivende for problemstillingen samt utgjøre den sentrale rettskilden.

Rettspraksis opererer med to forskjellige vurderinger; en subjektiv og en objektiv vurdering. Med en *subjektiv vurdering* forstås en objektiv bevisvurdering av hva skattyter selv mener formålet med kostnaden var. Det kan for eksempel være innhenting av interne notater, møterefanser, dokumenter eller annen korrespondanse som skattyter selv har utarbeidet. I motsetning står en *objektiv vurdering*, som innebærer at formålet fastlegges ut fra de objektive kjensgjerninger som foreligger.⁸⁸ I flere tilfeller har Høyesterett foretatt en kombinasjon av disse vurderingene.

⁸⁶ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 227.

⁸⁷ For eksempel Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) på side 258.

⁸⁸ For eksempel Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsnitt 34 og Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 228.

I Rt. 1956 s. 1188 (Anth B. Nilsen) var partene uenige om hva formålet med kostnaden i saken var. Førstvoterende uttalte at vurderingen «ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag».⁸⁹ Videre vurderte Høyesterett om de objektive forholdene i saken var i tråd med de opplysningene som selskapet hadde gitt. Formuleringen til Høyesterett kan tilsi at utgangspunktet for vurderingen var en subjektiv vurdering, men at en objektiv vurdering måtte underbygge de subjektive forholdene. En naturlig forståelse av ordlyden trekker i retning av at den subjektive vurderingen har større vekt enn den objektive. Til tross for ordlyden, kan det tenkes at Høyesterett i realiteten la større vekt på hvordan formålet til kostnaden fremsto utad. Høyesterett uttalte at det «etter omstendighetene [var] all grunn til å regne med at det i vide kretser, men først og fremst blant næringsdrivende, ville skaffe firmaet utstrakt goodwill og hermed forretninger og nye forbindelser».⁹⁰ Følgelig må både en subjektiv og en objektiv vurdering tillegges vekt etter dommen.

I Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) vurderte Høyesterett formålet til skattyter etter en objektiv vurdering. Høyesterett konkluderte at skattyters formål var inntektstilknyttet, da «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa [tilsier] at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt».⁹¹

Vurderingen som Høyesterett foretar i Rt. 2012 s. 744 (Skagen) bygger på en kombinasjon av en subjektiv og en objektiv vurdering. Høyesterett henviste til Rt. 1956 s. 1188 (Anth B. Nilsen) og Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) i vurderingen, og presiserte at det ved spørsmålet om hvordan skattyters formål skal fastlegges, må «ikke avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag», men ut fra «dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa».⁹² Det subjektive formålet hos skattyter var vanskelig å bevise, og det er derfor uklart hvor mye vekt Høyesterett faktisk tilla den subjektive vurderingen.

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) uttalte førstvoterende følgende:

«Formålet må vurderes med utgangspunkt i skattyters utsagn om hva som er hovedsiktemålet med investeringen. Hva skattyter har gitt uttrykk for, er likevel ikke

⁸⁹ Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189.

⁹⁰ Ibid. på side 1190.

⁹¹ Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsnitt 34.

⁹² Rt. 2012 s. 744 (Skagen) avsnitt 45.

avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodning mot seg.»⁹³

Når formålet til skattyter skal fastlegges i forbindelse med en tvisteløsning, kan det være naturlig å ta utgangspunkt i skattyters anførsel om hva formålet med en kostnad var, slik at de subjektive forholdene legger føringen for vurderingen. De objektive omstendighetene vil i tråd med førstvoterende sin uttalelse likevel gå foran de subjektive forholdene, dersom de objektive omstendighetene tilsier noe annet. En slik forståelse tilsier at skattyters formål må avgjøres etter en objektiv vurdering.

En objektiv vurdering følger også av nyere rettspraksis, og det kan se ut til at rettsutviklingen beveger seg i den retning. Se for eksempel HR-2018-580-A (Salmar), HR-2018-570-A (Ericsson) og HR-2020-2200-A (Skeie Energy).⁹⁴ Zimmer legger også til grunn en objektiv vurdering av skattyters formål.⁹⁵

En negativ side ved å vektlegge en subjektiv vurdering, kan være at skattyter tilpasser seg forholdene. En subjektiv vurdering kan for eksempel gi skattyter insentiver til å lage interne notater, møtereføring, dokumenter eller annen korrespondanse for å belyse formålet med kostnaden. Et slikt arbeid kan virke tidkrevende, særlig ved omfattende prosesser og avtaler. Det kan også tenkes at skattyter illojalt lager bevis for å tilpasse seg formålsvurderingen. Skattyter kan for eksempel lage bevis som trekker i retning av at formålet til skattyter med en kostnad var inntektstilknyttet, selv om skattyter ikke hadde inntekt som formål. Når det skal foretas en objektiv bevisvurdering av hva skattyter selv mener formålet med kostnaden var, kan bevisene trekke i retning av at fradrag skal gis.

Det kan også tenkes en skattyter som faktisk har inntektsformål med en kostnad, og på grunn av manglende dokumentasjon ikke får fradrag for kostnaden. Ressurssterke selskaper kan i større grad være oppdatert på gjeldende skatteregler, og kan derfor ha en bedre forutsetning for å tilpasse seg reglene. Dette kan medføre at etablerte og sterke økonomiske selskaper får

⁹³ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

⁹⁴ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 38, HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 36 og HR-2020-2200-A (Skeie Energy) avsnitt 36.

⁹⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 228.

fradrag i større grad enn nyetablerte selskap. Hvis skattyter er et selskap med flere beslutningstakere, kan beslutningstakerne ha tenkt forskjellig om en kostnad.⁹⁶ En subjektiv vurdering kan i tilfellet være vanskelig å anvende.⁹⁷

En objektiv vurdering kan eliminere mange av de negative sidene som en subjektiv vurdering har. Vurderingen tar utgangspunkt i de faktiske omstendighetene som er tilgjengelige og ikke hva skattyter selv mener. Det kan likevel tenkes en skattyter som faktisk har et inntektsformål med en kostnad, men at kostnaden objektivt sett ikke knyttes til inntekt. Skattyter kan da miste retten til fradrag.

Hensynet til forutberegnelighet trekker i retning av en objektiv vurdering. Både fysiske og juridiske personer kan forutberegne sin rettsstilling bedre dersom domstolen vurderer formålet etter objektive forhold. En objektiv vurdering kan også bidra til økt likebehandling og rettferdighet. En skattyter som dokumenterer formålet med en kostnad, og en skattyter som ikke dokumenterer et slikt formål, vil i mange tilfeller behandles likt.

Hvis skattyters egne opplysninger er avgjørende for tilknytningsvurderingen, kan skattyter få fradrag for kostnaden på tross av at vedkommende ikke har hatt en reell reduksjon i skatteevnen. Skatteevneprinsippet kan derfor også benyttes som argument for en objektiv vurdering.

Det gjelder også andre tilfeller i skatteloven hvor skattyters formål må fastlegges. Det kan for eksempel nevnes ved omgåelsestilfeller etter sktl. § 13-2.

Før omgåelsesnormen ble lovfestet 1. januar 2020, gjaldt det en ulovfestet omgåelsesnorm som Høyesterett utviklet. Når Høyesterett skulle ta stilling til skattyters hovedformål, var spørsmålet om formålet skulle fastlegges etter en objektiv eller en subjektiv vurdering. Høyesterett uttalte i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) at det avgjørende er «hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på».⁹⁸ Vurderingen måtte videre avgjøres «ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken».⁹⁹

⁹⁶ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 31.

⁹⁷ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 228.

⁹⁸ Rt. 2006 s. 1232 (Telenor) avsnitt 50.

⁹⁹ Ibid. avsnitt 51.

Skattyters formål etter den ulovfestede omgåelsesnormen ble altså vurdert etter en subjektiv vurdering, med en objektiv bevisvurdering av skattyters anførte formål.¹⁰⁰ En slik vurdering gjenspeiler Høyesteretts resonnement i noen av tilfellene der Høyesterett måtte ta stilling til skattyters formål ved tilknytningsvurderingen.¹⁰¹

Når omgåelsesnormen ble lovfestet, ble fastsettelsen av skattyters formålet endret til en objektiv vurdering. Det følger av sktl. § 13-2 annet ledd bokstav a, at en omgåelse foreligger når det foretas en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som «tilsier at» hovedformålet var å oppnå en skattefordel.

Ordlyden «tilsier at» trekker i retning av en objektiv vurdering av skattyters formål, og forarbeidene støtter en slik forståelse:

«Departementet foreslår en *helt objektiv* formålsvurdering. Vurderingen skal løsrives fra den eller de konkrete beslutningstakerne, og i stedet knyttes til hva en tenkt rasjonell aktør typisk ville hatt som formål med en slik transaksjon. Vurderingen skal baseres på de virkningene som fremsto som sannsynlige på transaksjonstidspunktet.»¹⁰²

Viktige hensyn som underbygget en slik endring, var at det blant annet ville være retts teknisk krevende, samt kunne gi vanskelige bevissspørsmål i saken dersom det ble lagt til grunn en subjektiv norm for vurderingen.¹⁰³ De nevnte hensyn kan også benyttes som argument til støtte for en objektiv vurdering ved fastleggelsen av skattyters formål i tilknytningsvurderingen. Systemhensyn og sammenheng i skatteloven kan tilsi at fastleggelsen av skattyters formål bør vurderes likt etter omgåelsesregelen og tilknytningsvurderingen. Rettsutviklingen av omgåelsesregelen kan gi uttrykk for hvordan rettsutviklingen i tilknytningsvurderingen bør være.

¹⁰⁰ Høyesterett legger «de vanlige bevisbyrderegler» til grunn for vurderingen, jf. Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi) avsnitt 42.

¹⁰¹ Se for eksempel Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen) på side 1189.

¹⁰² Prop. 98 L (2018–2019) på side 53.

¹⁰³ Benn Folkvord sin uttalelse i Prop. 98 L (2018–2019) på side 51.

De fleste argumenter taler for en objektiv vurdering, og det er derfor nærliggende å anvende en objektiv vurdering når skattyters formål med en prosesskostnad skal fastlegges.

2.4.2.3 Når må et inntektsformål foreligge?

Spørsmålet er om inntektsformålet må foreligge på det tidspunktet da prosesskostnaden ble oppofret, eller om det er tilstrekkelig at et slikt formål kan konstateres på et senere tidspunkt.

Tidligere nevnt, viser ett av eksemplene at prosesskostnader med tilknytning til en sak om gyldigheten av en avtale ved salg av golfkøller, ikke er fradragsberettiget hvis golfkøllene bare benyttes i anledning av fritids- eller hobbyaktivitet. Det kan imidlertid tenkes at opprinnelig eier av golfkøllene, under sakens gang, starter en virksomhet som er skattepliktig, og at golfkøllene blir sentrale for inntekten eller den inntektsskapende aktivitet.

Prosesskostnadene kan da sies å ha inntekt som formål. Spørsmålet er om fradrag også kan gis for slike tilfeller.

Ordlyden «kostnad som er pådratt for å» i skatteloven § 6-1, trekker i retning av at det er formålet som skattyter har på tidspunktet da kostnaden ble oppofret, som er avgjørende for vurderingen. Høyesterett vurderte skattyters formål i HR-2018-570-A (Ericsson) «på det tidspunktet den ble pådratt», men likevel slik at «etterfølgende forhold [kunne] kaste lys over hva som var formålet på det relevante tidspunktet».¹⁰⁴

I Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) vurderte Høyesterett om selskapets andel av et underskudd kunne trekkes fra i inntekten. Underskuddet var oppstått ved en avtale fra flere nærlingslivsaktører om oppføring av bygget «Hvalfangstens Hus», som skulle være et hotell med restaurant, møterom og representasjonslokaler. Et slikt bygg kunne anses som en fordel til byen og distriktet i alminnelighet, slik at underskuddet for bygningen av den grunn ikke var fradragsberettiget. Det viste seg senere at det ved oppføringen av hotellet også ble bygget kontorer til Kosmos. Nye kontorer var nødvendig for selskapet, og kostnadene hadde da tilknytning til skattepliktig inntekt. Ved stiftelsen av interessentskapet for oppføringen av bygget, regnet imidlertid ikke selskapet med at det skulle være kontorlokaler for Kosmos i bygget. På tross av dette ble fradrag gitt. Et viktig argument for vurderingen var at det

¹⁰⁴ HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 36.

«allerede på et tidlig tidspunkt under planleggelsen av bygget» ble tatt opp spørsmål om kontorlokaler kunne følge med bygget.¹⁰⁵

På bakgrunn av de nevnte momenter, er det nærliggende å legge til grunn en hovedregel om at inntektsformål må foreligge på tidspunktet da prosesskostnaden ble pådratt. Dette tilsier at prosesskostnadene ikke er fradragsberettiget i eksemplet om golfkøllene ovenfor. Det kan likevel tenkes at det på et tidlig tidspunkt i saken, forelå momenter som kunne tilsi at golfkøllene senere skulle bli sentrale for inntekten eller den inntektsskapende aktivitet. Dersom dette hadde vært tilfellet, kan det tenkes at fradrag for prosesskostnadene kunne vært gitt.

2.4.2.4 Hvordan skal flere formål vurderes?

I denne delen av fremstillingen behandles situasjoner hvor en oppofrelse begrunnes av to eller flere formål. Det kan tenkes en skattyter som driver et enkeltpersonsforetak, og i den anledning pådrar seg kostnader til bistand av forhandlinger om leie av et lokale. Skattyter ønsker både å disponere lokalet til yogakurs som gir skattepliktig inntekt, men også til private sammenkomster som for eksempel bursdagsfeiringer. Ett av formålene har følgelig til hensikt å generere inntekt og dermed begrunner fradrag, mens et annet formål ikke er relatert til inntekt og taler mot fradragsrett. Problemstillingen er følgelig om fradrag for slike kostnader skal gis fullt ut, nektes i sin helhet, eller fordeles på en alternativ måte.

Det kan tenkes to forskjellige måter å regulere slike tilfeller på.¹⁰⁶ Den ene måten er å dele opp kostnaden slik at fradrag bare gis for den delen som har inntektserverv som formål.¹⁰⁷ Den andre måten er å anvende *hovedformåls læren*, som innebærer at fradrag enten gis fullt ut eller nektes i sin helhet.¹⁰⁸

Skatteloven og dens forarbeider regulerer ikke spørsmålet direkte om hvordan flere formål i anledning prosesskostnader skal vurderes. Det er imidlertid flere tilfeller i skatteloven som kan gi en indikasjon på et utgangspunkt om en oppdeling av kostnaden, slik at fradrag bare gis for den delen som har inntektsformål.

¹⁰⁵ Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) på side 956.

¹⁰⁶ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 12.

¹⁰⁷ Se for eksempel Rt. 2012 s. 744 (Skagen).

¹⁰⁸ HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 64.

Det følger av blant annet sktl. § 6-12 første ledd første punktum, at kostnader knyttet til bilhold reduseres med det beløpet som brukes til privatkjøring. Tilsvarende gir sktl. § 6-13 fradragsrett for merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, mens sktl. § 6-14 gjelder kostnader til elektronisk kommunikasjon. I alle tilfellene vil fradragsretten kun gjelde den delen av kostnaden som er knyttet til inntektsvervet, og dermed reduseres med den delen som er knyttet til privat bruk. På samme måte som tilfellene i skatteloven, vil samlede ytelser også normalt bli oppdelt i merverdiavgiftsloven.¹⁰⁹ Rettspraksis synes også å legge til grunn et utgangspunkt der en oppdeling foretas.¹¹⁰

I lys av skatteevneprinsippet, kan en oppdeling av kostnaden være hensiktsmessig når det foreligger flere formål. Dette kan bidra til å sikre at skattytere skattlegges i tråd med deres faktiske skatteevne.

Når det foreligger flere formål i anledning av prosesskostnader, bør altså utgangspunktet være en oppdeling, slik at fradrag bare gis for den delen som har inntektsformål.

Høyesterett har i HR-2018-391-A (Argentum) gitt en generell beskrivelse av når en oppdeling skal foretas, samt når hovedformålslæren kommer til anvendelse:

«Hovedformålslæren er etter min oppfatning reservert de tilfeller der én og samme kostnad har flere formål [...] Hvor det er tale om én og samme kostnad har rettspraksis valgt en alt-eller-intet løsning. Dette til forskjell fra tilfeller der formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene».¹¹¹

Har skattyter flere formål med en kostnad, er det altså nødvendig å vurdere om disse formålene tilhører én og samme kostnad eller forskjellige deler av kostnaden. Der formålene refererer seg til forskjellige deler skal følgelig en oppdeling foretas.

Et eksempel på en oppdeling av prosesskostnader synes først og fremst å være aktuell ved adskilte ytelser. En skattyter kan for eksempel ha gjennomført to forskjellige rettssaker, der bare den ene rettssaken har inntektsverv som formål. I slike tilfeller kan kostnaden til rettssakene være adskilte ytelser, slik at dem kan deles opp. Hvorvidt alle eller noen av

¹⁰⁹ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift § 4-1.

¹¹⁰ Se for eksempel HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 60 flg.

¹¹¹ HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 65.

prosesskostnadene betales samlet, for eksempel dersom rettsgebyret for begge rettssakene betales samlet til staten, vil ikke ha betydning for oppdelingsspørsmålet.¹¹² Skattyter vil kun få fradrag for rettssaken med inntektserverv som formål.

En annen situasjon der en oppdeling kan tenkes, er hvor det oppstår en merkostnad. For eksempel kan en skattyter ha pådratt seg en kostnad til advokatbistand uten inntektsformål. En slik kostnad vil i tilfellet ikke være fradragsberettiget. Det kan videre tenkes en arbeidsrelatert eller virksomhetsrelatert situasjon som skattyter også krever advokathjelp for, og at denne situasjonen behandles sammen med den allerede pågående behandlingen. En slik tilleggsbehandling kan føre til en ekstra utgift, og denne merkostnaden kan være fradragsberettiget dersom tilleggsbehandlingen har inntektsformål. Tilsvarende kan tenkes hvis en skattyter har pådratt seg en kostnad til advokatbistand med inntektsformål, og en tilleggsbehandling uten inntektsformål. Utgifter til advokatbistand kan i slike tilfeller være fradragsberettiget, men merkostnaden grunnet tilleggsbehandlingen vil i tilfellet ikke være fradragsberettiget.

En oppdeling av merkostnader er som nevnt lovfestet ved opphold utenfor hjemmet i arbeidssituasjoner, se sktl. § 6-13. Høyesteretts uttalelse kan imidlertid trekke i retning av at en slik regel bør gjelde generelt.¹¹³ Zimmer legger også til grunn en slik forståelse.¹¹⁴ En skattyter vil i tilfellet skattlegges i tråd med den faktiske skatteevnen.

Nøytralitetsprinsippet innebærer at skattlegging i størst mulig grad ikke skal påvirke skattyters atferd.¹¹⁵ Skattereglene bør ikke gi insentiver til valg av hvilke disposisjoner som skal foretas. Dersom hovedformålslæren hadde blitt anvendt i slike tilfeller, kunne dette gitt insentiver til å foreta slike merkostnader uten inntektsformål sammen med kostnader som er fradragsberettiget. Prinsippet kan derfor trekke i retning av en oppdeling av merkostnader for prosesskostnader. Imidlertid må hensynet til en praktisk og gjennomførbar regel også tas i betraktning, og følgelig bør en oppdeling begrenses til tilfeller der kostnaden kan deles klart og tydelig.

¹¹² Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 13.

¹¹³ HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 65.

¹¹⁴ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 233.

¹¹⁵ *Ibid.* s. 32.

Selv om en oppdeling av eksempelvis kostnader til advokatbistand kan være praktisk vanskelig eller umulig av hensyn til blant annet omfang og tid, synes Høyesterett imidlertid å ha akseptert en slik løsning.¹¹⁶

I HR-2018-391-A (Argentum) hevdet Argentum at det ikke var naturlig eller mulig å skille kostnadene fra hverandre, selv om de ulike arbeidsoppgavene besto av ulike tjenester. Anførselen var basert på utfordringen med å kvantifisere og dokumentere tidsbruken på hver enkelt arbeidsoppgave. Høyesterett var ikke enig i at disse praktiske utfordringene skulle være avgjørende for å bestemme om en oppdeling av en kostnad skulle foretas eller ikke.¹¹⁷ Fordelingen måtte i slike tilfeller «gjøres ved skjønn».¹¹⁸

Når det ikke er mulig å fastslå nøyaktig hvilket beløp som tilhører hver enkelt kostnadstype, kan en skjønnsmessig fordeling medføre et viss avvik fra skatteevneprinsippet. På den andre siden kan et slikt avvik bli langt større dersom fradrag gis fullt ut eller nektes i sin helhet.

Det har til nå blitt sett på ulike situasjoner der en skattyter har flere formål med en prosesskostnad, og hvor formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnaden. I slike tilfeller opererer gjeldende rett med en oppdeling. Det vil i den videre fremstillingen bli sett på situasjoner der ulike formål refererer seg til én og samme kostnad, slik at hovedformåls læren kommer til anvendelse.

Høyesterett synes imidlertid å ha foretatt et skille mellom tilfeller der skattyter har flere innbyrdes uavhengige formål, og tilfeller der skattyter har flere formål som er innbyrdes avhengige og overlappende. Denne distinksjonen kommer til uttrykk i blant annet HR-2018-570-A (Ericsson), der Høyesterett uttaler følgende:

«Dersom én og samme kostnad tjener flere innbyrdes uavhengige formål, blir det avgjørende for fradragsretten om hovedformålet var å «erhverve, vedlikeholde eller sikre» inntekt for skattyteren. [...] Er formålene innbyrdes avhengige og overlappende, er imidlertid hovedformåls læren mindre egnet.»¹¹⁹

¹¹⁶ HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 62 og 63.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid. avsnitt 63.

¹¹⁹ HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 37 og 39.

Dommen gir en anvisning på at det er nødvendig å vurdere om de ulike formålene skattyter har, er avhengige eller uavhengige av hverandre. Hovedformålslæren har etter dommen først og fremst betydning i tilfeller hvor formålene er helt uavhengige.¹²⁰ Det kan imidlertid være en glidende overgang mellom tilfellene, og det kan derfor være vanskelig å fastsette en tydelig grense samt gi en generell beskrivelse av når flere formål er uavhengige eller avhengige.

Formålene kan sies å være «uavhengige» hvis de er separate og ikke har noen gjensidig påvirkning. Innledningsvis ble det gitt et eksempel om en skattyter som driver et enkeltpersonsforetak, og i den anledning pådro seg kostnader til bistand med forhandlinger om leie av et lokale. Skattyter ønsket både å disponere lokalet til yogakurs, som gav skattepliktig inntekt, men også til private sammenkomster. Formålene kan av eksemplet sies å være uavhengige av hverandre.

Et annet eksempel kan være et tilfellet der en skattyter bringe en sak inn til retten og anfører to forskjellige krav som domstolen må ta stilling til. I et slikt tilfelle vil et rettsgebyr påløpe uavhengig av om det er én eller to anførsler i saken, og det antas at rettsgebyret ville vært det samme i begge tilfeller. Det legges til grunn at kun én av anførselen har inntektsformål. Rettsgebyret kan av eksemplet også sies å ha uavhengige formål.

Formål som er «avhengige» av hverandre, kan bety at de er knyttet sammen eller påvirket på en måte som gjør at de ikke kan eksistere uten hverandre. Et illustrerende eksempel er Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) som tidligere omtalt i pkt. 2.3.2. Spørsmålet var om en skattyter kunne kreve fradrag for prosesskostnadene han var påført ved å forsvare seg mot anklagene fra Kredittilsynet.

Staten hadde subsidiært gjort gjeldende at fradrag måtte nektes, da hovedformålet med kostnadene ikke var å sikre fremtidig inntektsevne, men at skattyter skulle bli renvasket for beskyldningen om brudd på verdipapirhandelloven. Høyesterett fant det «lite fruktbart» å stille opp inntektsformålet, som var å komme i posisjon for å få en ny stilling, opp mot formålet om å renvaske seg, som ikke hadde inntektsformål, slik hovedformålslæren legger opp til.¹²¹ Høyesterett mente formålene var «innbyrdes avhengige og overlappende» da

¹²⁰ Se også Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 54 og Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 234.

¹²¹ Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 54.

«summen av de positive virkningene av henleggelsen [...] objektivt sett [fremsto] som formålene med kostnadene».¹²²

En forklaring på hvorfor hovedformålslæren ikke ble ansett som relevant i dommen, kan være at renvaskingen ble betraktet som en forutsetning eller et delmål og da nødvendig for å oppnå det faktiske formålet med å sikre inntektsevnen. For at skattyter skulle sikre fremtidig inntektsserverv, måtte han bli renvasket for beskyldningene, og for å bli renvasket måtte han pådra seg advokatkostnader.

Når formålene er innbyrdes avhengige og overlappende, er det altså mindre treffende å anvende hovedformålslæren. I slike tilfeller er spørsmålet hva summen av de positive virkningene som objektivt sett fremstår som formålene med kostnaden, og om disse samlet sett oppfyller kravet til tilknytning.

I vurderingen av om fradrag skal gis, kan et viktig moment som ikke direkte nevnes i Rt. 2008 s. 794 (Korsvold), være at kostnadene var knyttet til mistanke om straffbare forhold begått i arbeidsrelatert sammenheng.¹²³ Skar hevder at det ikke er like nærliggende å tilkjenne fradrag, hvis renvaskingen gjelder mistanke om straffbare forhold begått i private sammenheng.¹²⁴ En slik forståelse støttes av LB-2021-5787, der spørsmålet var om skattyter kunne kreve fradrag for sakskostnader i forbindelse med en straffesak som endte med frifinnelse. En av begrunnelsene for at skattyter ble nektet fradrag, var at lovbruddet ikke hadde direkte sammenheng med den inntektsskapende aktivitet. Skattyter anket avgjørelsen til Høyesterett, men Høyesteretts ankeutvalg nektet anken fremmet.¹²⁵ Dommen kan derfor antas å gi uttrykk for gjeldende rett.

En annen sak for spørsmålet om formålene er innbyrdes avhengige og overlappende, er HR-2018-570-A (Ericsson). Saken gjaldt et børsnotert selskap som ønsket å selge aksjene. I den anledning pådro selskapet seg vesentlige kostnader, som tilretteleggingshonorar og termineringsgebyr. Spørsmålet var om selskapet kunne fradragsføre kostnadene. Høyesterett tok blant annet stilling til om formålene; selskapsinteressen og aksjonærinteressen, var

¹²² Ibid.

¹²³ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 30.

¹²⁴ Ibid. på s. 38.

¹²⁵ HR-2022-500-U.

innbyrdes avhengige og overlappende eller uavhengige av hverandre. Etter Høyesteretts syn var det «nærliggende å tale om innbyrdes avhengige og overlappende interesser», da det «ikke nødvendigvis [er] noen motsetning mellom aksjonærenes og selskapets interesse, for så vidt som aksjeverdien er avhengig av selskapets evne til verdiskapning».¹²⁶

Når det gjaldt salg av selskapet til nye eierinteresser, synes Høyesterett imidlertid å argumentere annerledes. Interessene til aksjonærene ville i tilfellet være å få mest mulig igjen for aksjene ved salget, samt at salget avslutter aksjonærenes interesse i videre drift av selskapet.¹²⁷ Selskapsinteressen og aksjonærinteressen ble derfor ansett å være innbyrdes uavhengige, slik at hovedformålslæren kom til anvendelse.¹²⁸ Dette førte til at fradrag ble nektet i sin helhet da aksjonærinteressen var å anse som hovedformålet.

Selv om avgjørelsen gir uttrykk for gjeldende rett, er argumentasjonen til Høyesterett kritisert av blant annet Zimmer for å virke lite overbevisende.¹²⁹ Faktum i saken er imidlertid av spesiell karakter, slik at dommen har begrenset overføringsverdi for spørsmålet om flere formål er innbyrdes avhengige og overlappende eller uavhengige av hverandre.

Dommen viser et eksempel på at det kan være en glidende overgang mellom tilfellene, og at det derfor kan være vanskelig å fastsette en tydelig grense, samt gi en generell beskrivelse av når flere formål er innbyrdes avhengige og overlappende eller uavhengige av hverandre. På grunn av grensens kompleksitet og uklarhet, kan en slik grense være uforenelig med hensynet til forutberegnelighet.

Det kan nevnes at HR-2018-570-A (Ericsson) er et prejudikat for at hovedformålslæren også kan anvendes i tilfeller der en skattyter både har til formål å fremme egen inntekt, men også å fremme andre skattyters inntekt. Fradragsretten vil da avhenge av om hovedformålet var å erverve, vedlikeholde eller sikre egen inntekten.¹³⁰

Når hovedformålslæren kommer til anvendelse, er spørsmålet om det inntektsrelaterte formålet med prosesskostnadene må utgjøre en bestemt andel av de ulike formålene, eller om

¹²⁶ HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 42.

¹²⁷ Ibid. avsnitt 43.

¹²⁸ Ibid. avsnitt 46.

¹²⁹ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 235.

¹³⁰ HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 38.

det er tilstrekkelig at formålet utgjør den største delen. Høyesterett har i HR-2018-391-A (Argentum) beskrevet hovedformåls læren følgende:

«Læren går i korthet ut på at i de situasjoner én kostnad har flere formål, vil det *viktigste* formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet et annet, foreligger ikke fradragsrett». ¹³¹ (Uthevet her).

En lignende formulering følger av Rt. 2005 s. 1434 (Total). Spørsmålet var om det kunne gis fradrag for kostnader til juridisk bistand i anledning av klage- og rettssaker om ilignet skatt. Hovedformåls læren kom til anvendelse, og Høyesterett måtte dermed ta stilling til hvilket formål som var avgjørende. Høyesterett uttalte at «[d]et primære formål med å angripe ligningen er ikke å få inntekt i form av renter, men å redusere skatten». ¹³² Det avgjørende i saken var hvilket formål som fremsto som det «vesentligste», som var å redusere skatten. ¹³³ Fradrag for kostnadene ble nektet da formålet ikke hadde inntektstilknypning. Høyesterett har også i andre saker brukt andre formuleringer, deriblant å fastslå «hovedformålet». ¹³⁴

Formuleringene «viktigste», «vesentligste» og «hovedformålet» som Høyesterett bruker, kan tilsi at noe er mer betydningsfullt eller mer sentralt enn andre faktorer i en gitt sammenheng. I mange tilfeller der hovedformåls læren kommer til anvendelse, vil det oppstå en situasjon hvor det er to forskjellige formål som er motstridende. Ordlydene kan i slike tilfeller tilsier at det er tilstrekkelig at formålet som har inntektstilknypning må utgjøre mer enn halvparten av betydningen for at fradrag skal gis.

I enkelte tilfeller kan en kostnad ha flere formål enn to, og det blir da nødvendig å avgjøre hvordan disse formålene skal veies opp mot hverandre. Et eksempel som er nevnt tidligere, er en situasjonen der et rettsgebyr har flere uavhengige formål. Av eksemplet kan det tenkes at en skattyter fremmer tre eller flere ulike krav, der noen av kravene har inntektsformål, mens andre ikke har et slikt formål. I en slik situasjon kan det tenkes at ingen av formålene alene utgjør mer enn halvparten av betydningen. Utgangspunktet må da være at formålene som

¹³¹ HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 64.

¹³² Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 44.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Se for eksempel HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 38.

gjelder inntektsvervølsen, legges sammen på den ene siden, mens de øvrige legges sammen på den andre siden.¹³⁵ Fradragsretten vil da avhenge av om inntektsform lene til sammen har v ert det viktigste.¹³⁶ Formuleringene som Høyesterett bruker, kan også her trekke i retning av at det er tilstrekkelig at inntektsform lene totalt sett utgjør mer enn halvparten av betydningen for at fradrag skal gis.¹³⁷

Et annet tilfellet i skatteloven hvor det kan være aktuelt å bestemme om et formål må utgjøre en bestemt andel av de ulike formålene, eller om det er tilstrekkelig at formålet utgjør den største delen, er ved omgåelsestilfeller etter sktl.   13-2. I omgåelsestilfeller kan en skattyter ha ulike formål med en transaksjon. Det kan enten være å spare skatt eller å oppnå et annet mål. Spørsmålet om det foreligger en omgåelse, vil blant annet bero på en vurdering av om «hovedformålet» var å oppnå en skattefordel, jf. sktl.   13-2 annet ledd bokstav a. Det følger av forarbeidene til bestemmelsen, at det skattemessige motivet må være «klart større» enn det forretningsmessige for at vilkåret skal være oppfylt.¹³⁸ Ordlyden «klart større» kan tilsi at det må foreligge en kvalifisert overvekt av skatteformål. En slik forståelse antyder at terskelen etter omgåelsestilfeller er høyere enn terskelen n r hovedformålet skal fastsettes i tilknytningsvurderingen.

Systemhensyn og sammenheng i skatteloven kan tilsi at avgjørelsen om hvor stor betydning et formål må ha for at det skal utgjøre et «hovedformål», bør vurderes likt etter omgåelsesregelen og tilknytningsvurderingen. Det kunne imidlertid vært betenkelig dersom et inntektsformål utgjorde mer enn halvparten av betydningen for en kostnad, men likevel ikke slik at formålet hadde kvalifisert overvekt. Skattyter hadde i tilfellet ikke fått fradrag for kostnaden. En slik terskel for fradrag etter hovedformålslæren hadde da i større grad vært i strid med skatteevneprinsippet. På den andre siden kan blant annet hensynet til forutberegnelighet tilsi at det bør være en høyere terskel etter omgåelsesregelen, slik at skattemyndighetene ikke har en for stor adgang til å gjøre inngrep i skattyters disposisjoner.

¹³⁵ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl.   6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 30.

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ «Viktigste» i HR-2018-391-A (Argentum) avsnitt 64, «vesentligste» i Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 44 og «hovedformålet» i HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 38.

¹³⁸ Prop. 98 L (2018–2019) på side 54.

Det er imidlertid ulike hensyn som kan begrunne de ulike reglene, slik at forskjellen kan anses som legitim.

På bakgrunn av de nevnte momenter, er det nærliggende å anta at det er tilstrekkelig med et inntektsformål som utgjør mer enn halvparten av betydningen når hovedformålslæren kommer til anvendelse.

Hva som er hovedformålet for prosesskostnader i den enkelte sak, må avgjøres konkret ut fra en «objektivisert vurdering» basert på faktum i saken, se tidligere drøftelse i pkt. 2.4.2.2.¹³⁹ Det kan imidlertid være vanskelig å bestemme nøyaktig hvor stor andel et bestemt formål har. Eksempler fra rettspraksis kan belyse ulike momenter som Høyesterett vektlegger ved avgjørelsen om det viktigste formålet er inntektsrelatert.

Hvis en prosesskostnad er nødvendig eller egnet for den inntektsskapende aktivitet, indikerer dette ofte at det inntektsrelaterte formålet er det viktigste.¹⁴⁰

Et eksempel som kan nevnes, er Rt. 1962 s. 133 (Ahnfelt), hvor spørsmålet var om en lege kunne få fradrag for bilkostnader. Legen kunne bli tilkalt til sykehuset på kort varsel når han hadde vakt og måtte derfor alltid ha bilen tilgjengelig, også ved private anledninger.

Spørsmålet var om han kunne få fradrag for bilkostnadene uavhengig av om han ble tilkalt eller ikke, eller om fradragsretten bare gjaldt i de tilfeller hvor han faktisk ble tilkalt.

Høyesterett aksepterte fradrag for bilkostnadene også i tilfeller hvor han ikke ble tilkalt, med begrunnelse om at det av hensyn til legearbeidet har vært «nødvendig» å ta med bilen.¹⁴¹

Et annet eksempel er Rt. 1965 s. 954 (Kosmos). Høyesterett aksepterte fradrag med begrunnelse om at det blant annet var «nødvendig å skaffe nye kontorer og nye lokaler for selskapets generalforsamlinger», samt at realisering av byggeplanene var «egnet» til å fremme selskapets formål.¹⁴² Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) kan også nevnes, hvor en ungdomsskolelærer fikk fradrag for en studietur til Egypt. Høyesterett antok at skattyter

¹³⁹ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 38.

¹⁴⁰ For eksempel HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 40 og 41 og Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 53.

¹⁴¹ Rt. 1962 s. 133 (Ahnfelt) på side 136.

¹⁴² Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) på side 956 og 957.

hadde «direkte faglig utbytte av turen», slik at reisen kunne anses som egnet for den inntektsskapende aktivitet.¹⁴³

Hvis en prosesskostnad bidrar til å ivareta generelle samfunnsinteresser, kan dette indikere at inntektsformålet ikke er det viktigste.

HR-2018-580-A (Salmar) er et eksempel der generelle samfunnsinteresser ble tillagt betydelig vekt. Høyesterett fremhevet at «jo mer allmenn og generell virkningen er, desto lettere vil kostnaden måtte anses primært som en samfunnsnyttig gave og ikke en inntektsrelatert kostnad».¹⁴⁴ Fradrag ble nektet da formålet primært syntes å være en samfunnsnyttig gave. En viktig presisering er at «tiltak [som] kommer andre enn virksomheten til gode, utelukker i utgangspunktet ikke fradrag».¹⁴⁵ I denne sammenheng kan Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) nevnes, hvor Høyesterett aksepterte fradrag til tross for at bidraget også gjaldt alminnelige infrastrukturtiltak av samfunnsmessig interesse.

Skatteevneprinsippet kan tilsi at det bør legges begrenset vekt på om en kostnad bidrar til å ivareta generelle samfunnsinteresser. En skattyter har, uavhengig av om kostnaden tjener generelle samfunnsinteresser, redusert sin skatteevne dersom kostnaden har inntektsformål. Et slikt argument vil imidlertid kunne gjelde generelt i tilfeller hvor hovedformåls læren kommer til anvendelse og fradrag nektes i sin helhet.

Et annet moment eller omstendighet som kan nevnes til vurderingen av om inntektsformålet for prosesskostnader er det viktigste, er at «etterfølgende forhold [kan] kaste lys over hva som var formålet på det relevante tidspunktet».¹⁴⁶

Det er både fordeler og ulemper ved å anvende en hovedformåls lære. En ulempe er at vurderingen av om hovedformålet er inntektstilknyttet, er i stor grad skjønnsmessig. Skattereglene bør imidlertid ikke utformes på måter som gjør at skattyterne i for stor grad kan tilpasse seg reglene gjennom tolking. Ved skjønnspregede regler vil skattyter måtte foreta ett skjønn, og skjønnet som skattyter foretar kan i noen tilfeller være feilaktig. Feilen kan være til gunst for skattyter, men da til ugunst for samfunnet hvis staten ikke får innbetalt skatt. Dette

¹⁴³ Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) på side 1187.

¹⁴⁴ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 42.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ HR-2018-570-A (Ericsson) avsnitt 36.

kan gi et effektivitetstap, ettersom skattemyndighetene ikke har anledning til å undersøke alle innsendte rapporter. Ved enkle og oversiktlige skatteregler vil rapporteringen bli enklere, eventuelle feil vil også lettere kunne avdekkes slik at skatteforvaltningen virker effektiv.¹⁴⁷

Når hovedformålslæren i stor grad baseres på skjønn, vil også hensynet til forutberegnelighet i mindre grad bli ivaretatt.

En fordel med å anvende hovedformålslæren, er at den kan være enkel å praktisere. Fradrag vil enten gis fullt ut eller nektes i sin helhet, og det vil derfor ikke være nødvendig å gjøre en finberegning eller en deling kostnaden. Det kan bidra til å unngå at unødvendige tvister om fradragets størrelse oppstår. På den andre siden ivaretar ikke regelen skatteevneprinsippet fullt ut. Det kan forekomme situasjoner hvor en skattyter kan få fradrag for en kostnad som både har et privat formål og et inntektsformål. I andre tilfeller kan det nektes fradrag for en kostnad som delvis har et inntektsformål. Skattyter vil da ikke skattlegges i tråd med den faktiske skatteevnen. Provenyhensynet blir heller ikke godt ivaretatt dersom det gis fradrag for kostnader med private formål.

Selv om gjeldende rett opererer med en hovedformålslære, kan det imidlertid tenkes andre tilnærminger til hvordan fradrag kan håndteres når ulike formål refererer seg til én og samme kostnad. En mulig erstatning for hovedformålslæren, som kan vurderes de lege ferenda, er en forholdsmessig fordeling av kostnaden etter hvor stor andel som er inntektsrelatert. I utenlandsk rett, for eksempel i Tyskland, er en slik løsning mer vanlig.¹⁴⁸

Tidligere i avhandlingen ble det nevnt et eksempel med et rettsgebyr som har flere uavhengige formål. Eksemplet kan illustrere hvordan en forholdsmessig fordeling av prosesskostnader kunne vært. Gjeldende rett er at hovedformålslæren anvendes, som betyr at fradrag enten gis fullt ut eller nektes i sin helhet. En alternativ løsning kunne vært å dele opp rettsgebyret etter hvor lang tid domstolen hadde brukt på å behandle de ulike kravene. En slik oppdeling kunne imidlertid blitt skjønnsmessig, men som tidligere nevnt, gir gjeldende rett også anledning til en skjønnsmessig fordeling når formålene refererer seg til forskjellige deler av en kostnad.

¹⁴⁷ At skatteforvaltningen skal virke effektiv, er en av begrunnelsene ved utformingen av skatteloven, se Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 5.

¹⁴⁸ Se for eksempel BFH Beschluss v. 21.09.2009 - GrS 1/06 BStBl 2010 II S. 672.

Ved å anvende en forholdsmessig fordeling vil reglene som gjelder for flere formål, enten de refererer seg til ulike deler av en kostnad eller til én og samme kostnad, bli mer ensartet. Dette kan gjøre reglene enklere å anvende. En slik løsning kan også bedre ivareta skatteevneprinsippet, da skattyter i større grad skattlegges i tråd med den faktiske skatteevnen.¹⁴⁹ På den andre siden kan en oppdeling føre til utfordringer, spesielt hvis løsningen ikke bygger på konsekvente og forutsigbare prinsipper, men heller baseres på et tilfeldig skjønn.¹⁵⁰

Både hovedformåls læren og en forholdsmessig fordeling har ulike fordeler og ulemper. Selv om hovedformåls læren ikke fullt ut ivaretar de ulike hensyn og prinsipper i skatteretten, er det likevel vanskelig å tenke seg et annet system som bedre kunne ivaretatt disse uten å være beheftet med andre svakheter.

Den rettslige problemstillingen som ble reist i pkt. 2.4.1, var følgelig hva som skal til for at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom prosesskostnader og skattepliktig inntekt. Selv om det foreligger et inntektsformål, enten som det eneste formålet, som hovedformål, eller der kostnaden deles opp, er ikke dette nødvendigvis tilstrekkelig for å oppfylle tilknytningsvilkåret, se pkt. 2.4.2. Det kan imidlertid tenkes andre momenter eller kriterier som kan være avgjørende for å bestemme om det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom prosesskostnader og skattepliktig inntekt.

2.4.3 Gjelder det et krav til at prosesskostnadene må være pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt?

Det følger av sktl. § 6-1 første ledd første punktum at kostnaden må være pådratt for å «erverve, vedlikeholde eller sikre» skattepliktig inntekt. Spørsmålet er om det gjelder et absolutt krav til oppfyllelse av ett av alternativene for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt.

I Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) var spørsmålet om en ungdomsskolelærer som hadde samfunnsfag som ett av sine undervisningsfag, kunne få fradrag for en studietur til Egypt. Høyesterett ga skattyteren medhold:

¹⁴⁹ Henrik Skar, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021 s. 3-40, på s. 23.

¹⁵⁰ *Ibid.* på s. 12.

«Ankemothparten er lønnstaker. Det er på det rene at hennes deltakelse i kurset verken medførte at hun fikk høyere lønn eller var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn. Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltakelsen i kurset kan det vanskelig sies at kursutgiftene er pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. Det må imidlertid anses på det rene etter rettsutviklingen på området at en slik rent språklig forståelse av loven tekst ikke avspeiler rettstilstanden.»¹⁵¹

På bakgrunn av Høyesteretts uttalelse, gjelder det ingen krav til at kostnaden må ha vært pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dommen viser også et eksempel på at det ikke kan stilles et generelt vilkår til at kostnaden må ha vært nødvendig for den skattepliktige inntekt. I saken ble fradrag gitt til tross for at reisekostnadene ikke var nødvendig for å bevare lønnen til ungdomsskolelæreren. Selv om dommen omhandlet reisekostnader, kan den imidlertid ha overføringsverdi til andre typer kostnader, inkludert prosesskostnader.

Avgjørelsen kan forstås som en utvidende tolkning av sktl. § 6-1 første ledd første punktum til skattyters favør.¹⁵² Alternativt kan dommen betraktes som et uttrykk for at regelen om at formålet må være å erverve, vedlikeholde eller sikre, ikke uttømmende regulerer tilknytningsspørsmålet.¹⁵³ En slik forståelse synes imidlertid å gjelde i svært få tilfeller.

2.4.4 Betydningen av prosesskostnader som er nødvendig for skattepliktig inntekt

Det er tidligere nevnt at kostnadens nødvendighet kan ha betydning når skattyters viktigste formål skal fastsettes i relasjon til hovedformåls læren. Spørsmålet er om kostnadens nødvendighet også kan ha betydning i en helhetsvurdering til tilknytningsvurderingen, til tross for at det ikke gjelder et absolutt krav om nødvendighet.

I HR-2018-580-A (Salmar) fastslo Høyesterett at «flere momenter etter omstendighetene» kunne tas i betraktning ved spørsmålet om en tilstrekkelig nær tilknytning forelå.¹⁵⁴ Det måtte blant annet ses hen til om kostnaden var «nødvendig og tilstrekkelig».¹⁵⁵ Følgelig kan

¹⁵¹ Rt. 1991 s. 1182 (Brenden) på side 1185.

¹⁵² Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 229.

¹⁵³ Ibid.

¹⁵⁴ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 39.

¹⁵⁵ Ibid. avsnitt 40.

kostnadens nødvendighet være et moment i en helhetsvurdering til tilknytningsvurderingen. En slik forståelse kan også støttes av blant annet Rt. 1965 s. 954 (Kosmos). I dommen ble fradrag gitt etter at Høyesterett hadde sett «alle momenter i sammenheng».¹⁵⁶ Ett av argumentene for vurderingen var at nye kontorer og lokaler for selskapets generalforsamlinger var nødvendig.¹⁵⁷ Høyesteretts bruk av formuleringen «momenter» antyder at kostnadens nødvendighet kan betraktes som et moment i tilknytningsvurderingen.

Et annet spørsmål av interesse, er hvilken vekt en nødvendig eller unødvendig kostnad skal ha i vurderingen. Eksempler fra rettspraksis kan følgelig belyse problemstillingen.

I Rt. 1991 s. 1182 (Brenden), som omtalt i pkt. 2.4.3, ble fradrag gitt til tross for at reisekostnadene ikke var nødvendig for å bevare lønnen til læreren. Dommen trekker i retning av at kostnadens nødvendighet tillegges begrenset vekt i vurderingen.

Når det gjelder prosesskostnader, kan Rt. 2005 s. 1434 (Total) være illustrerende. Ett sentralt argument i dommen var at selskapet hadde en straffesanksjonert plikt til å fremskaffe regnskapsmessig og annet nødvendig grunnlag for beregningen av skatt av virksomheten, og at det av den grunn ikke var mulig å drive virksomhet uten å pådra seg utgifter i forbindelse med ligningen.¹⁵⁸ Selv om kostnadens nødvendighet talte for fradrag, ble fradrag likevel nektet da det ikke forelå en skattepliktig inntekt. Dersom det hadde foreligget en skattepliktig inntekt, kan det tenkes at fradrag hadde vært gitt, slik at kostnadens nødvendighet hadde blitt tillagt betydelig vekt.

I en annen sak, Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), eide et holdingselskap betydelige aksjeposter i selskaper som var involvert i fiskeoppdrett på Frøya. Holdingselskapet ga et bidrag på 50 millioner kroner til oppføringen av et skole- og kulturbygg på Frøya, som hadde et bredt tilbud innen naturbruk med relevante fagområder for fiskeoppdrett. Når Høyesterett skulle vurdere om tilknytningsvilkåret var oppfylt, uttalte førstvoterende at «[d]et må legges stor vekt på at en utkantkommune som Frøya neppe hadde kunnet gjennomføre disse tiltakene uten bidragene fra Kverva».¹⁵⁹ Bidraget synes å være nødvendig for å realisere

¹⁵⁶ Rt. 1965 s. 954 (Kosmos) på side 957.

¹⁵⁷ Ibid. på side 956.

¹⁵⁸ Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 26.

¹⁵⁹ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 75.

inntektsformålet, og følgelig synes kostnadens nødvendighet å tillegges stor vekt etter dommen. Holdingselskapet fikk fradrag for tilskuddet.

Et annet eksempel hvor kostnadens nødvendighet ble tillagt betydelig vekt, følger av Rt. 1962 s. 133 (Ahnfelt). Høyesterett aksepterte fradrag for bilkostnadene med begrunnelse om at det av hensyn til legearbeidet har vært «nødvendig» å ta med bilen.¹⁶⁰ Høyesteretts resonnement antyder at fradrag ikke hadde vært gitt dersom bilen ikke var nødvendig for arbeidet. Kostnadens nødvendighet synes avgjørende for fradragsspørsmålet.

Det kan være vanskelig å gi en generelt beskrivelse av hvilken vekt en nødvendig eller unødvendig kostnad skal ha i tilknytningsvurderingen. Det gjelder imidlertid begrenset tilfeller fra rettspraksis hvor en kostnad ikke er nødvendig og fradrag gis. Det bør derfor kun i unntakstilfeller gis fradrag hvis en kostnad ikke er nødvendig. Når det både gis fradrag for kostnader som er nødvendig og kostnader som ikke er nødvendig, synes vekten av en kostnads nødvendighet først og fremst å ha betydning når det er tvilsomt om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

2.4.5 Betydningen av prosesskostnader som er egnet for skattepliktig inntekt

Det er tidligere nevnt at kostnadens egnethet kan ha betydning når skattyters viktigste formål skal fastsettes i relasjon til hovedformåls læren. Spørsmålet er om kostnadens egnethet også kan ha betydning i en helhetsvurdering til tilknytningsvurderingen, og eventuelt hvilken vekt momentet skal tillegges.

I HR-2018-580-A (Salmar) fastslo Høyesterett at «en kostnads objektive egnethet til å skape inntekt kan inngå i vurderingen av tilknytningskravet», samt at det vil «svekke tilknytningen om kostnaden i liten grad kan anses egnet eller effektiv».¹⁶¹ Uttalelsen må ses i sammenheng med at «flere momenter etter omstendighetene» kunne tas i betraktning.¹⁶² Følgelig synes kostnadens egnethet å ha betydning i helhetsvurderingen. Imidlertid kan en egnet kostnad ha begrenset betydning hvis kostnaden er nødvendig. Det kan være vanskelig å argumentere for

¹⁶⁰ Rt. 1962 s. 133 (Ahnfelt) på side 136.

¹⁶¹ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 40 og 41.

¹⁶² Ibid. avsnitt 39.

en kostnad som er nødvendig uten å være egnet for formålet. På den andre siden kan kostnaden være egnet til tross for manglende nødvendighet.

Sentralt for betydningen av kostnadens egnethet står Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen). Saken gjaldt spørsmål om fradrag for kostnader i forbindelse med en spekulativt joint venture-avtale. En av anførselene til kommunen, som begrunnelse for å nekte fradrag, var at kostnaden var uegnet til å skaffe fremtidig inntekt. Til anførselen uttalte Høyesterett:

«Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse. Men når det – som i denne sak – er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig.»¹⁶³

Selv om premissene i dommen tar forbehold, fastslår dommen at objektiv egnethet ikke kan stilles som vilkår for fradragsrett.¹⁶⁴ Aarbakke hevder imidlertid at kostnadens egnethet er avgjørende for fradragsretten.¹⁶⁵ En slik forståelse synes ikke å være i samsvar med gjeldende rett. Er kostnaden uegnet for inntektservervelse, kan det bare i unntakstilfeller nektes fradrag til tross for inntektsformål. En slik forståelse støttes også av Høyesterett i senere rettsavgjørelser.¹⁶⁶ Når Høyesterett uttaler at skattyters formål var «uomtvistet», synes det som kostnadens egnethet først og fremst har betydning dersom det foreligger usikkerhet rundt skattyters formål.¹⁶⁷

I Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) ble fradrag gitt til tross for avtalens risiko samt «høyst usikre fremtidsutsikter».¹⁶⁸ I relasjon prosesskostnader, kan uttalelsen indikere at det ikke er av særlig betydning for fradragsspørsmålet hvorvidt det er sannsynlig eller ikke om skattyter vil vinne frem med en tvisteløsning.

¹⁶³ Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) på side 258.

¹⁶⁴ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 230.

¹⁶⁵ Aarbakke, *Skatt på inntekt* (1990), s. 244.

¹⁶⁶ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

¹⁶⁷ Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) på side 258.

¹⁶⁸ *Ibid.*

Det kan videre presiseres at vurderingen av kostnadens egnethet skal foretas «da utgiften ble pådradd», slik at etterfølgende forhold ikke kan avgjøre spørsmålet.¹⁶⁹ Vurderingen av kostnadens egnethet har likevel mindre praktisk betydning, da domstolene i mange tilfeller vil være tilbakeholdne ved vurderingen av om skattyters forretningsmessige disposisjon med en kostnad er egnet til å generere inntekt eller ikke.¹⁷⁰

2.4.6 Gjelder det et krav til en tidsmessig nærhet mellom prosesskostnader og skattepliktig inntekt?

Hvis en skattyter har pådratt seg kostnader i forbindelse med en tvisteløsning, kan det tenkes at kostnadene refererer seg til inntekt som først vises i fremtiden. Spørsmålet er om det gjelder et krav til en tidsmessig nærhet mellom prosesskostnader og skattepliktig inntekt, med andre ord, om det gjelder en grense for hvor langt inn i fremtiden en inntekt kan oppstå. Spørsmålet må ikke forveksles med tilfeller hvor en skattyter kan ha en aktiveringsplikt. I denne sammenheng forutsettes det at prosesskostnadene er oppofret.

I Rt. 1949 s. 912 (Folketeateret) var spørsmålet om andelsselskapet folketeateret kunne fradragsføre et tilskudd som ble gitt til folketeaterforeningen før folketeateret var kommet i gang med sin virksomhet. Tilskuddet ble gitt i 1939, men driften hadde ennå ikke startet i 1940. Fradraget ble nektet med dissens 3-2, og annenvoterende som talsmann for flertallet, hadde følgende begrunnelse:

«Det er i dette tilfelle etter min oppfatning ikke en så nær og påtagelig forbindelse mellom utgiften og den påregnede, fremtidige inntekt at den nevnte fradragsregel kan komme til anvendelse. [...] Det var imidlertid et stort arbeid som her skulle utføres, og en måtte regne med at det ville ta lang tid innen selve teaterdriften kunne begynne.»¹⁷¹

Dommen kan trekke i retning av at det gjelder et krav til en tidsmessig nærhet. Zimmer har imidlertid kritisert dommen for å praktisere en tidsmessig nærhet for strengt.¹⁷² Videre påpeker han at synspunktene om tidsfaktoren «neppe» reflekterer gjeldende rett.¹⁷³

¹⁶⁹ Ibid.

¹⁷⁰ For eksempel Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) avsnitt 37 og Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

¹⁷¹ Rt. 1949 s. 912 (Folketeateret) på side 916.

¹⁷² Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 231.

¹⁷³ Ibid. s. 232.

Høyesterett har også i senere saker vurdert tidsfaktoren i tilknytningsvurderingen. I HR-2018-580-A (Salmar) uttalte Høyesterett at «[d]ersom inntektsvirkningen først vil vise seg langt fram i tid, kan det tilsi at tilknytningen er for fjern, selv om det ikke er et vilkår at kostnaden har «korttidsvirkning»». ¹⁷⁴

Gjeldende rett synes etter dommen å være at det ikke gjelder et absolutt krav til en tidsmessig nærhet, følgelig kan tidsfaktoren benyttes som moment i vurderingen. Spørsmålet er hvor mye vekt momentet skal ha.

I Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) lå mulig inntekt langt inn i fremtiden, og tidsmomentet synes derfor å ha begrenset vekt. Høyesterett uttalte følgende om tidsfaktoren i saken:

«Tiltak som skal stimulere tilgangen på arbeidskraft, vil etter sin natur ikke kunne virke over natten. Ettersom det er en klar saklig sammenheng mellom tilskuddet og næringsvirksomheten, må kravet til nær og umiddelbar sammenheng anses oppfylt. Dette må gjelde selv om formålet ikke kan oppnås som en korttidsvirkning, men vil inntre langsomt og først etter noen tid.» ¹⁷⁵

For tiltak som «etter sin natur» ikke vil «virke over natten», kan det etter dommen aksepteres at fremtidig inntekt ikke vil inntre før langt inn i fremtiden. Det kan for prosesskostnader gå lang tid fra en kostnad til eksempelvis bistand til rådgivning, forhandlinger eller rettsaker er pådratt, og til fremtidig inntekt oppstår. Prosessen kan i seg selv være omfattende i tid, spesielt fra en konflikt oppstår og til en dom er rettskraftig. Dersom en rettskraftig dom i skattyters favør gir skattyter tillatelse til å drive en virksomhet som umiddelbart genererer inntekt, bør ikke kostnadene i forbindelse med tvisteløsningen tale mot fradrag etter tidsmomentet på grunn av en lang prosessen. Derimot kan det tenkes at virksomheten ikke genererer inntekt før en viss tid inn i fremtiden. For slike tilfeller synes tidsmomentet å ha relevans i helhetsvurderingen.

Det kan være vanskelig å gi en generell beskrivelse av hvilken vekt tidsfaktoren som moment i helhetsvurderingen til tilknytningsvurderingen skal ha. Det gjelder få eksempler fra rettspraksis hvor tidsmomentet vektlegges i vurderingen. Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) kan

¹⁷⁴ HR-2018-580-A (Salmar) avsnitt 44.

¹⁷⁵ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 74.

trekke i retning av å kun tillegge momentet vekt i tvilstilfeller. Hvis det foreligger et klart inntektsformål, synes ikke momentet å ha særlig betydning. Zimmer argumenterer imidlertid for at det gjelder visse krav til sannsynlighet for at det oppstår inntekt, og at sannsynligheten gjerne blir «lavere jo lenger frem i tid inntektsmulighetene ligger».¹⁷⁶

2.4.7 Gjelder det et krav til konkretisering av fremtidig inntekt?

Hvis en skattyter har pådratt seg kostnader i forbindelse med en tvisteløsning, kan det tenkes at det er uklart hvilken skattepliktig inntekt som kostnaden refererer seg til. Spørsmålet er om det gjelder et krav til konkretisering av fremtidig inntekt.

I Rt. 2005 s. 1434 (Total) var både partene og Høyesterett enige i at det ikke kunne oppstilles som et vilkår for fradragsrett, at kostnadene måtte knyttes direkte til en bestemt skattepliktig inntektspost.¹⁷⁷

I en annen sak, Rt. 2008 s. 794 (Korsvold), hadde imidlertid staten anført at fradrag måtte nektes, da formålet med kostnadene ikke var å oppnå konkretiserte eller identifiserte arbeidsforhold.¹⁷⁸ Til vurderingen fant Høyesterett verken støtte for en slik forståelse i lovens ordlyden etter sktl. § 6-1 eller andre rettskilder for øvrig, og konkluderte dermed at det ikke var grunnlag for å oppstille et slikt krav.¹⁷⁹ Det kan likevel bemerkes at dersom det «bare påberopes generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter, vil tilknytningskravet vanskelig bli ansett oppfylt».¹⁸⁰ Senere rettspraksis støtter også en slik forståelse.¹⁸¹

Gjeldende rett synes derfor å være at det ikke gjelder et krav til konkretisering av fremtidig inntekt.

2.4.8 Betydningen av utfallet av en tvisteløsning

Spørsmålet er om utfallet av en tvisteløsning har betydning for tilknytningsvilkåret.

¹⁷⁶ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 231.

¹⁷⁷ Rt. 2005 s. 1434 (Total) avsnitt 25.

¹⁷⁸ Rt. 2008 s. 794 (Korsvold) avsnitt 45.

¹⁷⁹ Ibid. avsnitt 46 til 50.

¹⁸⁰ Ibid. avsnitt 47.

¹⁸¹ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva) avsnitt 64.

Skatte-ABC 2022/23 har uttalt i anledning prosesskostnader at det ikke er avgjørende for fradragsretten hvorvidt saken tapes eller vinnes.¹⁸² Zimmer argumenterer også for at det ikke kreves at en kostnad faktisk leder til inntekt.¹⁸³ Mislykkede kostnader kan følgelig være fradragsberettiget når vilkårene ellers foreligger.¹⁸⁴

Det gjelder også flere eksempler fra underrettspraksis hvor en skattyter ikke får medhold i et krav, men likevel får fradrag for prosesskostnadene. I TAGD-2021-57578 fikk skattyter fradrag for sakskostnadene, som han hadde pådratt seg i forbindelse med et søksmål om krav på erstatning, til tross for at han ikke ble tilkjent erstatningskravet. Et annet eksempel er en sak fra skatteklagenemnda, hvor skattyter ble dømt i LF-2015-121759 til å betale erstatning, men likevel fikk fradrag for juridiske kostnader.¹⁸⁵

Skatteevneprinsippet trekker i samme retning, da skatteevnen reduseres uavhengig av utfallet av en tvisteløsning. Det kan imidlertid være vanskelig å avgjøre hvorvidt en sak er vunnet eller ikke, og det bør derfor ikke være avgjørende for fradragsretten.

Det kan likevel nevnes at utfallet av en sak kan ha betydning for skattyters aktiveringsplikt, se pkt. 1.3.

¹⁸² Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 713.

¹⁸³ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 229.

¹⁸⁴ Ibid.

¹⁸⁵ SKNS1-2020-146.

3 Kan en fradragspost for prosesskostnader tilordnet en skattyter overføres til et annet skattesubjekt?

I denne delen av fremstillingen forutsettes det at fradrag for prosesskostnader kan gis i henhold til sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Det kan tenkes en skattyter som er tilordnet et fradrag for kostnader til juridisk bistand, men som selv ikke får nytte av fradraget, da han for eksempel har et større fradrag enn inntekt som skal beskattes. Et annet eksempel kan være hvis minstefradraget for en arbeidstaker utgjør et større fradrag enn kostnader han har hatt i forbindelse med en arbeidstvist. I slike tilfeller kan det være hensiktsmessig å overføre eller selge fradraget til et annet skattesubjekt, slik at fradraget kan utnyttes på en effektiv måte. Spørsmålet om et fradrag for prosesskostnader tilordnet en skattyter kan overføres til et annet skattesubjekt, reiser to problemstillinger. For det første, hvilket skattesubjekt som skal tilordnes fradragsposten, og for det andre, om fradraget kan overføres. I det følgende vil begge problemstillingene forsøkes belyst.

Tilordning handler om hvilket subjekt som skal skattlegge en inntekt eller fradragføre en fradragspost.¹⁸⁶ Skatteloven og dens forarbeider regulerer ikke spørsmålet direkte om hvilket subjekt fradraget skal tilordnes. Hvem som er berettiget for et fradrag i anledning prosesskostnader, kan imidlertid antas å komme implisitt til uttrykk etter sktl. § 6-1 første ledd første punktum. Dersom en skattyter pådrar seg en sakskostnad for å erverve, vedlikeholde eller sikre en skattepliktig inntekt, kan tilordningsreglene implisitt tilsi at det er skattyteren selv som skal tilordnes fradraget.

Det kan likevel være tvilsomt for andre tilfeller, spesielt når det gjelder aksjeselskaper i samme konsern, som for eksempel et mor- og datterselskap. Det kan tenkes at begge selskapene på en eller annen måte er involvert i bistand fra en advokat, og at det derfor er uklart hvilke av selskapene som skal tilordnes fradraget.

I Rt. 2015 s. 1260 (Herkules) var spørsmålet om hvilket skattesubjekt som skulle tilordnes en inntektspost. Høyesterett uttalte at det måtte tas «utgangspunkt i hva som er den privatrettslige realiteten», og tilføyde videre at det «må i tillegg kreves at det selskap som har mottatt betalingen, i realiteten har ytet et bidrag som kan begrunne denne».¹⁸⁷ Zimmer hevder

¹⁸⁶ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 138.

¹⁸⁷ Rt. 2015 s. 1260 (Herkules) avsnitt 50 og 64.

at et «tilsvarende prinsipp» også gjelder på fradragssiden.¹⁸⁸ Det kan imidlertid være vanskelig å tenke seg en legitim begrunnelse for en forskjell av tilordning for inntekt og fradrag. Tilordningsreglene bør derfor være like så langt det passer. Hvis det for eksempel er morselskapet som har pådratt seg kostnader til juridisk bistand, og som etter det underliggende forhold var forpliktet til å bære kostnadene, skal fradraget som utgangspunkt tilordnes morselskapet.

Det kan imidlertid være uklart hvem som er berettiget eller at omstendighetene i saken tilsier en annen. I Rt. 2013 s. 421 videreførte Høyesterett synspunktene fra Rt. 1967 s. 1570:

«Førstvoterende legger her vekt på hvem som eide tomten, hvem som tok initiativ til utbyggingen og hvem som satte den i gang med fortjeneste for øye. Slik jeg ser det, må dette være sentrale kriterier i vurderingen av hvem en virksomhet skal tilordnes. Det må vurderes hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode.»¹⁸⁹

Lagmannsretten, LB-2014-97664, tok utgangspunkt i uttalelsen for spørsmålet om det var et mor- eller datterselskap som skulle tilordnes et fradrag for advokatkostnader. Datterselskapet hadde økonomiske problemer og fikk bistand fra et advokatfirma til blant annet refinansiering og restrukturering. Det var imidlertid morselskapet som betalte kostnadene, og ønsket derfor fradrag for disse. Lagmannsretten kom til at datterselskapet skulle tilordnes fradraget, og begrunnet avgjørelsen med at formålet med bistanden var å hindre konkurs, slik at kostnaden var å anse som pådratt av hensynet til datterselskapet. Det var datterselskapet som hadde den reelle interessen i aktiviteten. Selv om det var morselskapet som betalte kostnadene, viser dommen at andre momenter kan tilsi at en annen skal tilordnes fradraget. Morselskapet anket avgjørelsen til Høyesterett, men Høyesteretts ankeutvalg nektet anken fremmet.¹⁹⁰ Dommen kan derfor antas å gi uttrykk for gjeldende rett.

Når det er avgjort hvilket skattesubjekt som skal tilordnes et fradrag, er neste spørsmål om fradragsposten kan overføres til et annet skattesubjekt.

¹⁸⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 138.

¹⁸⁹ Rt. 2013 s. 421 avsnitt 36.

¹⁹⁰ HR-2015-1626-U.

Subjektprinsippet innebærer at vilkårene som en skatteregel oppstiller, som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.¹⁹¹ Ulike subjekter kan som utgangspunkt ikke identifiseres med hverandre.¹⁹² Dette gjelder også for aksjeselskaper i samme konsern, aksjeselskap og aksjonær, samt også hvis aksjonæren er eneaksjonær.¹⁹³ Når det gjelder flere aksjeselskap i samme konsern, kan det presiseres at hvert enkelt aksjeselskap er egne skattesubjekter.¹⁹⁴ Subjektprinsippet kan derfor tale mot en overføring av fradragposter. Zimmer støtter en slik forståelse, da det som utgangspunkt ikke kan kreves fradrag for andres kostnader.¹⁹⁵

Aarbakke har samme syn da en skattyter som er tilordnet en fradragspost, som hovedregel ikke ved en disposisjon kan overføre fradragsposten til et annet skattesubjekt.¹⁹⁶ Det er skatteevne hos hvert enkelt skattesubjekt som skal vurderes, og dette henger nøye sammen med skatteevneprinsippet.

Utgangspunktet bør derfor være at en skattyter, enten det er en fysisk eller juridisk person, som blir tilordnet et fradrag for kostnader til for eksempel juridisk bistand, ikke kan selge eller overføre fradraget til et annet skattesubjekt. Dette gjelder selv om skattyteren ikke vil få nytte av fradraget. Det samme gjelder hvis minstefradraget for en arbeidstaker utgjør et større fradrag enn kostnader han har hatt i forbindelse med en arbeidstvist. Selv om ett av selskapene i samme konsern har en manglende skattepliktig inntekt og tilordnes et fradrag, kan det likevel ytes et konsernbidrag fra et annet selskapet i samme konsern, slik at fradraget effektivt kan benyttes.¹⁹⁷

¹⁹¹ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 127.

¹⁹² Ibid. s. 128.

¹⁹³ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 128 og Rt. 1937 s. 413 (Borthen) som gjaldt forholdet mellom aksjeselskap og aksjonær.

¹⁹⁴ Skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a.

¹⁹⁵ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 127.

¹⁹⁶ Aarbakke, *Skatt på inntekt* (1990), s. 352 og 368.

¹⁹⁷ Se skatteloven §§ 10-2 til 10-4.

4 Hvilket inntektsår skal prosesskostnadene tidfestes til?

I denne delen av fremstillingen forutsettes det at fradrag for prosesskostnader kan gis i henhold til sktl. § 6-1 første ledd første punktum. *Tidfesting* handler om hvilket tidspunkt en kostnad skal fradragføres.¹⁹⁸ Lovens utgangspunkt er at kalenderåret er inntektsperioden, jf. sktl. § 14-1 første ledd. Inntektsposter og fradragposter regnes i utgangspunkt sammen for samme inntektsperiode, og tidfestingsreglene vil dermed være avgjørende for beregningen av fradraget, samt hvilket års skattesatser som kommer til anvendelse. I det følgende vil spørsmålet om hvilket inntektsår en prosesskostnad skal tidfestes til forsøkes belyst.

For prosesskostnader som er pådratt for kapital- og virksomhetsinntekter, skal kostnadene tidfestes til det året da det oppsto en «ubetinget forpliktelse» for skattyter til å dekke eller innfri kostnaden, jf. sktl. § 14-2 annet ledd første punktum. Regelen om tidfesting etter bestemmelsen kalles ofte for *realisasjonsprinsippet*, som er hovedregelen for tidfesting og henviser til det tidspunktet hvor en ubetinget forpliktelse oppstår.¹⁹⁹

Ordlyden «ubetinget forpliktelse» kan tilsi en forpliktelse som ikke er avhengig av fremtidige hendelser eller betingelser.

Dersom en skatteyter kontakter en advokat for bistand angående et skattespørsmål i en endringssak, vil skattyteren være ubetinget forpliktet til å dekke kostnadene etter at advokaten har utført arbeidet i henhold til avtalen.²⁰⁰ Hvorvidt skattyteren forskuddsbetaler eller misligholder kostnadene er uten betydning for tidfestingsspørsmålet.²⁰¹ Et annet eksempel kan være kostnader til en rettssak som omhandler inntekter fra salg av laks i næringsvirksomhet. En ubetinget forpliktelse til å dekke kostnadene kan sies å foreligge når skattyter ved dom ilegges prosesskostnadene. Det foreligger da en forpliktelse til å dekke kostnadene som ikke er avhengig av fremtidige hendelser eller betingelser.

¹⁹⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 358.

¹⁹⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 76 og 77, Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 1229 og Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 361.

²⁰⁰ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 368.

²⁰¹ Se Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 76 om eksempel på forskuddsbetaling av leie og Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 368.

Når det gjelder prosesskostnader som er pådratt for arbeidsinntekt, pensjonsinntekt, underholdsbidrag o.l., skal kostnadene fradragsføres i det inntektsåret som kostnaden «betales», jf. sktl. § 14-3 tredje ledd første punktum, jf. første ledd første punktum. Regelen om tidfesting etter bestemmelsen kalles ofte for *kontantprinsippet*, som henviser til det tidspunktet når en betaling faktisk utføres.²⁰²

Ordlyden «betales» tilsier at tidspunktet for betalingen, enten det er på forfallstidspunktet eller på et tidligere eller senere tidspunkt, vil være avgjørende for tidfestingen.²⁰³ Hvis for eksempel en arbeidstaker anlegger en retts sak for å prøve gyldigheten av en oppsigelse i et arbeidsforhold, vil prosesskostnadene tidfestes til det inntektsåret som betalingen finner sted.

Ved å benytte kontantprinsippet som tidfestingsregel, får skattytere større frihet til å velge når et fradrag skal gis, noe som muliggjør økt skatteplanlegging.²⁰⁴ Kontantprinsippet bør derfor kun i unntakstilfeller benyttes. Forarbeidene vektlegger særlig to forhold som begrunnelse for anvendelsen av kontantprinsippet. Det ene er skattyters likviditet, da gruppen skattytere som unntaket berører, ofte er «avhengig av å ha fått faktisk rådighet over inntekten for å kunne betale den skatt som påhviler denne».²⁰⁵ Det andre er at kontantprinsippet typisk vil gjelde for «inntekter til livsopphold», slik at det ikke «er noen fare» for misbruk.²⁰⁶ Selv om de nevnte hensyn i størst grad vil gjelde for tidfesting av inntekt, vil reglene virke symmetriske når kostnader og inntekter av samme art behandles likt.²⁰⁷ Tidfesting av prosesskostnader knyttet til arbeidsforhold er imidlertid mindre praktisk grunnet minstefradraget.²⁰⁸

²⁰² Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 76 og 77, Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23* (2022), s. 1224 og Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 360.

²⁰³ Se også Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 375.

²⁰⁴ Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) på side 105.

²⁰⁵ Ibid. på side 107.

²⁰⁶ Ibid.

²⁰⁷ Folkvord, *Skatterett i et nøtteskall* (2020), s. 26.

²⁰⁸ Zimmer, *Lærebok i skatterett* (2021), s. 375.

5 Avsluttende betraktninger

Avhandlingen har analysert og drøftet i hvilken grad det kan gis fradrag for prosesskostnader i skattepliktig inntekt. Det er flere forhold som kan ha betydning for vurderingen, og gjennomgangen viser at rettspraksis står sentralt når innholdet i oppofrelsevilkåret og tilknytningsvilkåret skal fastsettes. Når det gjelder vurderingen av tilknytningsvilkåret tillegges skattyters formål stor vekt, og synes ofte å være avgjørende for fradragsspørsmålet. Spørsmålet om en prosesskostnad har et inntektsformål, og spørsmålet om det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning, kan ofte være sammenfallende og vurderingene vil ofte overlape hverandre.

Hvorvidt det kan gis fradrag for prosesskostnader reiser mange problemstillinger som ikke er helt avklart. I mange tilfeller kan prosesskostnader utgjøre en betydelig kostnad for skattyter. En trygg økonomi har ofte stor betydning for et nødvendig livsopphold, og spørsmålet om prosesskostnader kan fradragsføres, kan derfor være av stor betydning. Det vil derfor være viktig at lovgiver, domstolene og rettsvesenet for øvrig arbeider for å sikre en klar og konsistent praksis på området, slik at skattytere kan forutberegne sin rettsstilling når det gjelder å fradragsføre prosesskostnader.

Referanseliste

Norske lover

1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (opphevet).
1981	Lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven).
1982	Lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr (rettsgebyrloven).
1999	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
2005	Lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven).
2009	Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).
2016	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Norske lovforarbeider

Ot.prp. nr. 35 (1990–1991)	Skattereformen 1992.
Ot.prp. nr. 86 (1997–1998)	Ny skattelov.
Prop. 98 L (2018–2019)	Endringer i skatteloven og merverdiavgiftsloven.

Norske rettsavgjørelser

Høyesterett

Rt. 1937 s. 413 (Borthen)
Rt. 1949 s. 912 (Folketeateret)
Rt. 1956 s. 980 (Løvenskiold)

Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen)

Rt. 1962 s. 133 (Ahnfelt)

Rt. 1965 s. 954 (Kosmos)

Rt. 1967 s. 1570

Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen)

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1990 s. 1293

Rt. 1991 s. 1182 (Brenden)

Rt. 1996 s. 516

Rt. 2005 s. 577 (Baker Hughes II)

Rt. 2005 s. 1434 (Total)

Rt. 2006 s. 1232 (Telenor)

Rt. 2008 s. 794 (Korsvold)

Rt. 2009 s. 1473 (Samdal)

Rt. 2012 s. 744 (Skagen)

Rt. 2012 s. 1888 (Dyvi)

Rt. 2013 s. 421

Rt. 2014 s. 108 (Statoil Angola)

Rt. 2015 s. 367 (Orkla/Lilleborg)

HR-2015-1626-U

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)

Rt. 2015 s. 1260 (Herkules)

HR-2018-391-A (Argentum)

HR-2018-570-A (Ericsson)

HR-2018-580-A (Salmar)

HR-2020-2200-A (Skeie Energy)

HR-2022-500-U

HR-2022-2404-A (Ramme eiendom)

Underrettspraksis

LB-2014-97664

LF-2015-121759

LB-2021-5787

TAGD-2021-57578

Norske uttalelser i skattesaker og skattespørsmål

Utv. 1984 s. 633 (Finansdepartementet)

Utv. 1985 s. 400 (Finansdepartementet)

Utv. 1990 s. 544 (Finansdepartementet)

SKNS1-2020-146 (Skatteklagenemnda)

Litteratur

Aarbakke (1990)

Aarbakke, Magnus, *Skatt på inntekt*, 4. utgave,
Universitetsforlaget 1990.

Folkvord (2020)

Folkvord, Benn, *Skatterett i et nøtteskall*, 1. utgave,
Gyldendal Norsk Forlag 2020.

- Folkvord (2021) Folkvord, Benn, Eivind Furuseth og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal Norsk Forlag 2021.
- Nygaard (2004) Nygaard, Nils, *Rettsgrunnlag og standpunkt*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2004.
- Pedersen (2020) Pedersen, Jussi Erik og Jens Edvin A. Skoghøy, *Grunnleggende sivilprosess*, Universitetsforlaget 2020.
- Skaar (2021) Skaar, Arvid Aage og Roy K. Kristensen, *Lærebok i bedriftsskatterett*, 3. utgave, Gyldendal Norsk Forlag 2021.
- Skar (2021) Skar, Henrik, «Tilknytningsvilkåret i sktl. § 6-1 (1)» *Skatterett* 2021, s. 3-40.
- Skoghøy (2018) Skoghøy, Jens Edvin A., *Rett og rettsanvendelse*, Universitetsforlaget 2018.
- Zimmer (2013) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2012» *Skatterett* 2013, s. 124-158.
- Zimmer (2016) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015» *Skatterett* 2016, s. 189-255.
- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget 2021.

Oppslagsverk

- Skattedirektoratet (2022) Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2022/23*, Oslo 2022.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/>
- Skatteetaten (2022) Årsrapport for Skatteetaten 2021, Oslo 2022.

Internasjonale konvensjoner

1950

Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter (Den europeiske menneskerettskonvensjonen – EMK).

Utenlandske rettskilder

BFH Beschluss v. 21.09.2009 - GrS 1/06 BStBl 2010 II S. 672

